



SAVONIA

OPINNÄYTETYÖ - AMMATTIKORKEAKOULUTUTKINTO
YHTEISKUNTATIETEIDEN, LIIKETALOUDEN JA HALLINNON ALA

PAISTOPISTEEN KANNATTAVUUSLASKENTA

Case: Osuuskauppa PeeÄssä

TEKIJÄ: Reetta Tauriainen

Koulutusala Yhteiskuntatieteiden, liiketalouden ja hallinnon ala			
Koulutusohjelma/Tutkinto-ohjelma Liiketalouden koulutusohjelma			
Työn tekijä Reetta Tauriainen			
Työn nimi Paistopisteen kannattavuuslaskenta case: Osuuskauppa PeeÄssä			
Päiväys	18.4.2018	Sivumäärä/Liitteet	39+7
Ohjaaja Kaisa Hämäläinen			
Toimeksiantaja/Yhteistyökumppani Osuuskauppa PeeÄssä			
<p>Tiivistelmä</p> <p>Tämän opinnäytetyön tarkoituksena oli tutkia paistopisteen kannattavuutta kolmessa Osuuskauppa PeeÄssän myymälässä. Tarkoituksena oli selvittää, mitä kustannuksia paistopisteeseen kohdistuu ja mitkä toiminnot kuluttavat kustannuksia. Työn tavoitteena oli selvittää, onko paistopisteen toiminta kannattavaa ja selvittää eri toimintojen kustannukset.</p> <p>Työn teoriaosuus alkaa sisäisestä laskentatoimesta, johon sisältyy myös kustannuslaskenta. Teoriaosuudessa käydään läpi eri kustannuslaskennan muotoja ja esitellään tässä tutkimuksessa käytettävät tutkimusmuodot eli katetuottolaskenta ja toimintolaskenta.</p> <p>Tutkimukseen saatiin kattavaa materiaalia suoraan myymälöistä, jotka olivat tutkimuksessa mukana. Myymälöistä saatu materiaali oli muun muassa myyntiraportteja sekä tuloslaskelma kuukauden ajalta. Myymälöistä saatiin myös omaan kokemukseen pohjautuvaa tietoa, jonka perusteella saatiin laskettua toimintojen resurssien kulutukset.</p> <p>Kannattavuutta tarkasteltiin katetuottolaskennan ja toimintolaskennan avulla. Katetuottolaskennan avulla saatiin yleiskuva paistopisteen kustannuksista ja siitä, onko paistopiste kannattavaa. Toimintolaskentaa päätettiin käyttää toisena laskentakeinona, sillä kustannuksia haluttiin tarkastella toiminnoittain eli mitkä toiminnot käyttävät kustannuksia eniten.</p> <p>Tutkimustulosten avulla saatiin selville, että onko paistopisteen toiminta kannattavaa ja millaisia toimintoja paistopisteelle kohdistuu. Tutkimuksessa saatiin myös selville, paljonko yksi toiminto kuluttaa paistopisteen resursseja. Tutkimuksen tuloksia voidaan käyttää hyväksi esimerkiksi päätöksenteossa, kun toimintaa halutaan tehostaa tai halutaan tarkastella kustannuksia ja onko niitä mahdollista muuttaa.</p>			
<p>Avainsanat</p> <p>kannattavuus, kustannuslaskenta, katetuottolaskenta, toimintolaskenta, taloushallinto,</p>			

Field of Study Social Sciences, Business and Administration			
Degree Programme Degree Programme in Business Administration			
Author Reetta Tauriainen			
Title of Thesis In-Store Bakery Cost Accounting for Osuuskauppa PeeÄssä shops			
Date	18.4.2018	Pages/Appendices	39+7
Supervisor Kaisa Hämäläinen			
Client Organisation /Partners Osuuskauppa PeeÄssä			
<p>Abstract</p> <p>The purpose of this thesis project was to research bakery profitability in three shops in Osuuskauppa PeeÄssä. The primary aim was to examine what kind of costs were allocated to the in-store bakery and what activities incur most costs. The ultimate aim of this final project was to find out if the activity of the in-store bakery is profitable and to clarify costs of different activities.</p> <p>The theoretical part starts with management accounting, which includes cost accounting. The theoretical part discusses different cost accounting methods and presents the methods used in this thesis including the contribution margin and activity-based accounting.</p> <p>Material for this research was received from the shops participating in this study. The materials comprised, among others, sales reports and profit and loss account for a month. Also information based on experience was given from shops. With this information, the activities consuming resources were calculated.</p> <p>Profitability was evaluated through the contribution margin and activity-based accounting. The contribution margin enabled to gain an overview about the costs in the in-store bakery, and also about the in-store bakery profitability. Activity-based accounting was the other method because it was important to observe costs by activities.</p> <p>With the research results it was possible to evaluate if the in-store bakery in the shops examined was profitable and what kind of activities there is in the bakery. Furthermore, the results yielded information on how much one activity consumed resources. To conclude, the research results can be utilized in decisions when it is time to enhance activity efficiency. Moreover, the study provides tools to observe costs and the feasibility to change cost structure if needed.</p>			
Keywords profitability, cost account, contribution margin, activity accounting, financial management			

SISÄLTÖ

1	JOHDANTO.....	5
2	OSUUSKAUPPA PEEÄSSÄ	6
2.1	Tutkimukseen valitut myymälät.....	6
2.2	Paistopisteet	7
3	JOHDON LASKENTATOIMI	8
3.1	Katetuottolaskenta	10
3.2	Kustannuslaskenta	11
3.2.1	Kustannuslajilaskenta	11
3.2.2	Kustannuspaikkalaskenta	13
3.2.3	Suoritekohtainen kustannuslaskenta.....	14
3.3	Toimintolaskenta	16
3.3.1	Toimintoajattelu	17
3.3.2	Kustannusten kohdistaminen	17
4	TUTKIMUSMENETELMÄT.....	20
4.1	Tutkimusmenetelmän valinta	20
4.2	Tutkimuksen lähtökohta ja tiedon keruu	21
4.3	Tutkimusongelma ja valittu tutkimusmenetelmä.....	22
4.4	Tutkimuksen luotettavuus.....	23
5	PAISTOPISTEEN KANNATTAVUUSLASKENTA.....	25
5.1	Katetuottolaskenta	25
5.2	Toimintolaskenta	26
5.2.1	Myymälä 1	28
5.2.2	Myymälä 2	29
5.2.3	Myymälä 3	30
5.3	Hävikki	32
6	YHTEENVETO	33
7	JOHTOPÄÄTÖKSET	36
	LÄHTEET	38

1 JOHDANTO

Tämän opinnäytetyön tarkoituksena on selvittää perinteistä katetuottolaskentaa sekä toimintolaskentaa apuna käyttäen, millaisia kustannuksia paistopisteeseen kohdistuu ja mitkä paistopisteen toiminnot kuluttavat kustannuksia eniten kolmessa Osuuskauppa PeeÄssän myymälässä.

Opinnäytetyön tavoitteena on selvittää, onko paistopisteen toiminta kannattavaa ja selvittää eri toimintojen kustannukset paistopisteellä. Toimeksiantaja voi käyttää työn tuloksia hyväkseen esimerkiksi päätöksenteossa.

Osuuskauppa PeeÄssä (myöhemmin myös PeeÄssä) on Pohjois-Savossa toimiva palveluyritys, joka harjoittaa montaa erilaista palvelua. PeeÄssän liikevaihto vuonna 2016 oli 547,1 miljoonaa euroa ja toimipaikkoja on pääasiassa Pohjois-Savon alueella noin 80.

Osuuskauppa PeeÄssän lähes kaikissa toimipaikoissa on paistopiste. Paistopisteellä tarjotaan kuluttajalle erilaisia irtotuotteita, jotka joko tulevat suoraan toimittajalta tai ne paistetaan raakapakasteina myymälässä. Tähän opinnäytetyöhön valikoitui kolme myymälää, jonka paistopisteen kannattavuutta tarkastellaan.

Aihe opinnäytetyöhön on saatu Osuuskauppa PeeÄssästä työskentelevältä kenttäpäälliköltä, jonka alaisuudessa kaikki tutkimuksessa olevat myymälät ovat. Opinnäytetyö tehdään case- eli tapaustutkimuksena, jolloin tutkimuksen kohteena on yksi ilmiö, johon perehdytään syvällisesti, eikä näin ollen tutkimustuloksia voida yleistää. Näin ollen jokaisesta myymälästä tehdään omat laskelmat.

Opinnäytetyö etenee teorian kautta tutkimukseen ja pohdintaan sekä johtopäätöksiin. Teoriaosuudessa kuvataan kustannuslaskentaa eri laskentamenetelmillä sekä esitellään tutkimusmenetelmät. Tutkimusosassa esitetään saadut laskelmat ja pohdinnassa sekä johtopäätöksissä kerätään yhteen tulokset sekä pohditaan paistopisteen kustannusten jakautumista toimintolaskentaa apuna käyttäen sekä paistopisteen kannattavuutta katetuottolaskelmaa käyttäen.

Tutkimuksen tulokset on esitetty prosenttimuodossa yrityksen liiketoiminnan suojaamiseksi eikä myymälöitä ole eritelty työssä tarkemmin.

2 OSUUSKAUPPA PEEÄSSÄ

Osuuskauppa PeeÄssä (myöhemmin PeeÄssä) on Pohjois-Savossa toimiva palveluyritys, joka harjoittaa market-, matkailu-, ravintola-, liikenne- ja polttonestekauppaa 80 toimipaikassa 20 kunnan alueella. (S-Kanava 2017.)

PeeÄssä vuonna 2016 lukuina:

- Liikevaihto 547,1 miljoonaa euroa
- Henkilöstömäärä 1729
- Asiakasomistajia 114 957. (S-Kanava 2017.)

PeeÄssän toimintaa ohjaavat arvot, jotka ovat:

- tyytyväinen ja sitoutunut asiakasomistaja
- osaava ja innostunut henkilökunta
- laadukas ja tehokas toiminta
- avoin ja vuorovaikutteinen yhteistyö. (S-Kanava 2017.)

PeeÄssän toiminta-ajatuksena on tuottaa palveluja asiakasomistajilleen. Asiakasomistajan tunnistaa vihreästä S-etukortista. (S-Kanava 2017.) Toiminnan taustalla on osuuskunta- yhtiömuoto, jossa osuuskunnan omistaa ja päätösvaltaa käyttävät sen jäsenet. Toiminnan tarkoituksena on tukea jäsenten taloudellista toimintaa siten, että omistajat voivat käyttää hyväkseen osuuskunnan tarjoamia palveluja (Patentti- ja rekisterihallitus 2017.) Asiakasomistajat valitsevat joka neljäs vuosi edustajiston, johon kuuluu 60 jäsentä. Lisäksi PeeÄssälle valitaan hallintoneuvos, hallitus ja toimitusjohtaja. (S-Kanava 2017.)

PeeÄssän osuuskauppatoiminta alkoi noin 110 vuotta sitten. Ensimmäinen osuuskauppa oli Lapinlahden osuuskauppa, joka aloitti toimintansa 1903. Vuonna 1922 se liitettiin Kuopion Osuusliikkeeseen, johon myöhemmin liitettiin myös muun muassa Nilsiä, Juankosken ja Varkauden osuuskaupat. Vuonna 1991 syntyi nykyinen Osuuskauppa PeeÄssä, kun Ylä-Savossa toiminut Koljonvirran osuuskauppa (Iisalmi) sekä Kuopion Osuuskauppa yhdistyivät. Viimeisimpänä PeeÄssään on fuusioitunut Vesannon Osuuskauppa vuonna 2011. (S-kanava 2017.)

2.1 Tutkimukseen valitut myymälät

Tähän opinnäytetyöhön on valittu kolme Osuuskauppa PeeÄssän päivittäistavarakauppaa, joiden paistopisteen kannattavuutta tutkitaan. Myymälät on valinnut toimeksiantaja. Kaikki myymälät sijaitsevat Osuuskauppa PeeÄssän toiminta-alueella eri puolilla Pohjois-Savoa. Kaksi myymälöistä on S-marketteja ja yksi on pienmyymälä eli Sale.

Päivittäistavarakauppa ry:n mukaan myymälät voidaan jakaa eri myymälätyyppeihin. Myymälätyypit jaotellaan myyntipinta-alan mukaan. Myyntipinta-ala lasketaan myymälän seinien mukaisesti, mutta siihen ei lueta kassalinjan takaista aluetta, tuulikaappia, varastotiloja tai henkilökunnan tiloja.

Tutkimuksessa mukana olevat S-marketit ovat päivittäistavarakaupan myymälätyypikuvauksien mukaan supermarketteja. Supermarket on päivittäistavarakauppa, joka pääosin toimii itsepalveluperiaatteena. Myyntipinta-ala supermarketeissa tulee vähintään olla 400m² ja elintarvikkeiden osuus myyntipinta-alasta yli puolet. Supermarketit voidaan jaotella toimialan käytännön mukaisesti suuriin (yli 1000m²) tai pieniin (400-1000m²) supermarketteihin. (Päivittäistavarakauppa ry 2017.)

Pienmyymälä on päivittäistavarakauppa ry:n myymälätyypikuvauksen mukaan valintamyymälä tai muu lähikauppa. Lähikauppa on kuluttajaa lähellä oleva ja helposti saavutettavissa oleva päivittäistavarakauppa. Lähikaupat tilastoidaan pinta-alaltaan alle 400m². (Päivittäistavarakauppa ry, 2017.) Sale myymälät ovat asiakkaita lähellä sijaitsevia päivittäistavarakauppoja. Valikoima muodostuu päivittäin ostettavista arkiruuasta sekä hygieniatuotteista. (S-kanava 2009.)

2.2 Paistopisteet

S-ryhmän noin 1000 toimipaikasta 275 myymälässä on oma paistopiste. Paistopisteiden määrä on kasvanut tasaisesti S-ryhmässä kysynnän kasvaessa. Paistopiste mahdollistaa tuoreet leivonnaiset myös pyhäpäivinä, varsinkin, jos leipomotuotteita ei myymälöihin toimiteta. Paistopistetuotteiden osuus koko S-ryhmä leipämyynnin volyymistä on noin 8,5 %. (Patarumpu 2014.)

Kauppojen paistopisteillä tuotteet ovat pääasiassa raakapakasteita. S-ryhmän paistopisteen kotimaisuusaste on noin 60 %. Kotimaisia tuotteita ovat muun muassa riisipiirakat, lihapiirakat, pasteijat, pullat ja leivät. (Talouselämä 2016.) Koko Suomen S-kauppoihin toimittaa paistopistepiirakat nurmeslainen Pielispakari, mutta croissantit tulevat Belgiasta ja patongin Ranskasta (Kauppalehti 2017).

Paikallisuus on suuressa roolissa PeeÄssän paistopisteillä. Esimerkiksi PeeÄssään kuuluvassa Prisma Iisalmessa (ei ole mukana tässä opinnäytetyön tutkimuksessa) yli 40 % paistopisteen tuotteista on paikallisilta toimittajilta. Myöskin kotimaisuusaste on suurempi verrattuna koko S-ryhmään. Suurimmat paikalliset yhteistyökumppanit ovat Pielispakari ja Porokylän leipomo sekä pienemmät paikalliset toimijat Keisarin Korvapuusti ja Leipomo Puustelli. Valikoima elää tietenkin vahvasti sesongin, vuodenaikojen ja viikonpäivien mukaan. Selkeästi myydyin tuote on juurikin Pielispakarin riisipiirakka, jota myytiin Prisma Iisalmessa viime vuonna 650 000 kappaletta. (PeeÄssä Tänään 2018.) Myöskin tässä tutkimuksessa mukana olevissa myymälöissä selkeästi myydyin tuote on Pielispakarin riisipiirakka.

Paistopisteen toiminnasta PeeÄssällä voi lukea lisää luvusta 5. Luvussa 5 tutustutaan paistopisteen toimintoihin sekä siellä syntyviin kustannuksiin.

3 JOHDON LASKENTATOIMI

Laskentatoimen tehtävänä on tukea yrityksen päätöksentekoa antamalla tietoa valintoja tehdessä sekä huolehtia yrityksen eri sidosryhmistä. Laskentatoimi voidaan jakaa kahteen pääalueeseen: ulkoiseen laskentatoimeen ja sisäiseen laskentatoimeen käyttötarkoituksen mukaan. Ulkoinen laskentatoimi tuottaa lakisääteiset kirjanpidon perusteella tehtävät tuloslaskelman ja taseen. Sisäisen laskentatoimen eli johdon laskentatoimen tehtävänä on auttaa juurikin päätöksenteossa. (Suomala ym. 2011, 9-10.)

Johdon laskentatoimesta on tehty erilaisia määritelmiä eri aikoina. Näitä määritelmiä ovat tehneet useat vaikutusvaltaiset organisaatiot, kuten:

- Chartered Institute of Management Accountants (CIMA)
- Institute of Management Accountants (IMA)
- American Accounting Association (AAA) (Suomala ym. 2011, 12.)

TAULUKKO 1. Eri organisaatioiden määritelmät laskentatoimelle (Suomala ym. 2011, 13).

	AAA 1958	IMA 1981	CIMA 2000	IMA 2008
Toiminnan ydin	<ul style="list-style-type: none"> - käsitteiden ja tekniikoiden soveltaminen - taloudellisen tiedon käsittely 	<ul style="list-style-type: none"> - informaation tuottamisan prosessista huolehtiminen - raporttien tuottaminen erilaisille sidosryhmille 	<ul style="list-style-type: none"> - kiinteä osa johtamista - tiedon keruu ja jalostaminen 	<ul style="list-style-type: none"> - osallistuminen päätöksentekoon - mittaamisen järjestelmien kehittäminen - asiantuntemuksen tarjoaminen taloudellisen ohjauksen tarpeisiin
Tarkoitus	<ul style="list-style-type: none"> - johdon tukeminen - tavoitteiden asettamisen ja suunnitelmien toteuttamisen tukeminen 	<ul style="list-style-type: none"> - organisaation johtamisen auttamisen toiminnan suunnittelu- ja toteutusvaiheessa - erityisesti resursien käytön valvonta 	<ul style="list-style-type: none"> - strategian muodostaminen - toimintojen suunnittelu ja valvonta - suorituskyvyn ja tuotetun arvon parantaminen 	<ul style="list-style-type: none"> - johdon auttamisen strategian rakentamisessa ja toimeenpanossa

Taulukosta 1 nähdään, että vanhimmat määritelmät keskittyvät johdon laskentatoimessa taloudelliseen informaatioon ja laskentatoimesta puhutaan prosessina. Laskennan keskeinen kohderyhmä on yrityksen johto. Tuoreimmat määritelmät (IMA 2008) osoittaa, että maailma on muuttunut johdon laskentatoimen osalta. Uudistettu määritelmä linjaa, että johdon laskentatoimelle ominaista on osallistuminen päätöksentekoon. Kysymys onkin erityisestä osaamisesta ja roolista, ei vain prosessista,

jota ”joku hoitaa”. Uuden määritelmän mukaan johdon laskentatoimen tarkoitus onkin strateginen: se on läsnä nimenomaan strategisessa suunnittelussa ja strategian toimeenpanossa. Järjestöjen käsitys johdon laskentatoimen perusolemuksista on kuitenkin pysynyt lähes samana vuosikymmenten ajan. (Suomala ym. 2011, 13-14.)

Johdon laskentatoimelle tuotettavat tiedot ovat yleensä laskelmia. Ne voivat olla vaihtoehtolaskelmia, tavoitelaskelmia, tarkkailulaskelmia tai informointilaskelmia. Vaihtoehtolaskelmat voivat olla esimerkiksi eri investointien kannattavuuslaskelmia. Tavoitelaskelma voi olla esimerkiksi budjetin teko. Tarkkailulaskelma saadaan, kun budjettia verrataan toteutuneisiin tietoihin. Informointilaskelmat tuottavat tietoa esimerkiksi yrityksen taloudellisesta tilanteesta. Johdon laskentatoimeen kuuluu monia käsitteitä, joita tarvitaan erilaisissa laskelmissa. (Jormakka ym. 2015, 149.)

Johdon laskentatoimen keskeisimpiä käsitteitä ovat:

Tuotot

Syntyvät suoritteiden myynnistä, joka voi olla palvelu tai tavara (Jormakka ym. 2015, 149).

Kustannukset

Syntyvät tuotannon tekijöiden muun muassa raaka-aineiden, tilojen, laitteiden ja henkilöstön hankinnasta. Kustannukset voidaan jakaa muuttuviin ja kiinteisiin kustannuksiin sekä välittömiin ja välillisiin kustannuksiin. (Jormakka ym. 2015, 150.)

Muuttuvat kustannukset

Lisääntyvät tai vähentyvät suoraan tuotannon tai myynnin mukaan. Muuttuvia kustannuksia voi olla esimerkiksi raaka-ainekustannukset, valmistuspalkat ja koneiden käyttöenergia. (Jormakka ym. 2015, 150.)

Kiinteät kustannukset

Määrään ei vaikuta suoraan tuotanto tai myynti. Kiinteitä kustannuksia ovat muun muassa poistot, korot ja vakuutukset. (Jormakka ym. 2015, 150.)

Välittömät kustannukset

Voidaan kohdistaa aiheuttamisperiaatetta noudattaen laskentakohteelle. Välittömät kustannukset ovat yleensä myös muuttuvia kustannuksia. Välittömiä kustannuksia on esimerkiksi raaka-ainekustannukset ja valmistuspalkkakustannukset. (Jormakka ym. 2015, 150.)

Välilliset kustannukset

Kohdistamiseen tarvitaan laskentamenetelmä, jotta ne voidaan kohdistaa laskentakohteelle. Välilliset kustannukset voivat olla sekä muuttuvia että kiinteitä kustannuksia. Välillisiä kustannuksia ovat muun muassa siivous, koneiden huolto ja poistot, sähkö, puhelin, vuokra ja vakuutukset. (Jormakka ym. 2015, 150.)

3.1 Katetuottolaskenta

Yrityksen kannattavuuden arviointiin, hallintaan ja tuloksen suunnitteluun käytetään katetuottolaskentaa. Siinä yrityksen toiminnan kannattavuutta arvioidaan ja hallitaan muuttuvien kustannusten ja toiminnan volyymin suhdetta analysoimalla. Katetuottolaskennan keskeisessä osassa on katetuotto, jolla tarkoitetaan myyntikatetta. Katetuotto ei kuitenkaan tarkoita voittoa, koska siitä tulee vähentää vielä kiinteät kustannukset, verot ja mahdollinen pääoman tuottotavoite. Katetuotto ilmaisee sen, minkä verran jää kiinteiden kustannusten kattamiseksi ja voiton osuudeksi. (Järvenpää ym. 2013, 101.)

Katetuottolaskelman peruskaava on:

myyntituotot

- muuttuvat kustannukset

= katetuotto

- kiinteät kustannukset

= tulos (Järvenpää ym. 2013, 101.)

Katetuottolaskentaa voidaan käyttää muun muassa tuotteen, tuoteryhmän ja palvelun kannattavuuden analysointiin. Katetuottoja ja katetuottoprosentteja vertailemalla on mahdollista vertailla ja tunnistaa yrityksen kannattavimmat tuotteet. Tuotteiden ja palveluiden hinnoittelussa katetuottolaskentaa voi käyttää analysoidessa tuotteiden volyymin ja myyntihinnan vaikutusta kannattavuuteen. (Järvenpää ym. 2013, 101.)

Katetuottoa voidaan tarkastella erilaisten tunnuslukujen avulla. Katetuotto kertoo, kuinka paljon myynnistä jää jäljelle, kun kaikki muuttuvat kustannukset on vähennetty sitä. Katetuoton tulisi olla niin suuri, että se riittää kattamaan yrityksen kiinteät kulut sekä voittoa jäisi jäljelle haluttu määrä. Katetuotto lasketaan kaavalla: (Jormakka ym. 2011, 151-152.)

$$\text{Katetuotto (KT)} = \text{myyntituotot} - \text{muuttuvat kustannukset}$$

Katetuottoprosentti kertoo, kuinka monta prosenttia myyntituotoista jää jäljelle, kun muuttuvat kustannukset on vähennetty. Se kertoo siis, kuinka monta prosenttia myynnistä jää kattamaan kiinteät kustannukset ja haluttu voitto. Katetuottoprosentti lasketaan kaavalla: (Jormakka ym. 2011, 151-152.)

$$\text{Katetuottoprosentti (KTP)} = \frac{\text{katetuotto}}{\text{myyntituotot}} * 100$$

Kriittinen piste tarkoittaa sellaista myyntiä, jolloin tuotot ja kustannukset ovat yhtä suuret ja voittoa tai tappiota ei synny eli tulos on 0. Kriittinen piste auttaa arvioimaan esimerkiksi riskiä. Kun myynti

saadaan kriittisen pisteen yläpuolelle, yrityksen kannattavuus paranee. Kriittinen piste lasketaan kaavalla: (Jormakka ym. 2011, 151-152.)

$$\text{Kriittinen piste (KRP)} = \frac{\text{kiinteät kustannukset}}{\text{katetuottoprosentti}} * 100$$

Varmuusmarginaali kertoo, kuinka paljon suurempi toteutunut myynti on kriittisen pisteen myyntiä. Varmuusmarginaaliprosentti kertoo saman prosentteina. Jos nämä luvut ovat positiivisia, voidaan nähdä, kuinka paljon myynnin on vara laskea ennen kuin ollaan kriittisessä pisteessä. Jos luku on taas negatiivinen, se kertoo, kuinka paljon myynnin pitäisi nousta, jotta päästään kriittiseen pisteeseen. Varmuusmarginaali ja varmuusmarginaaliprosentti lasketaan kaavalla: (Jormakka ym. 2011, 151-153.)

$$\text{Varmuusmarginaali (VM)} = \text{toteutuneet myyntituotot} - \text{kriittinen piste}$$

$$\text{Varmuusmarginaaliprosentti (VMP)} = \frac{\text{varmuusmarginaali}}{\text{toteutuneet myyntituotot}} * 100$$

3.2 Kustannuslaskenta

Kustannuslaskentaan kuuluu kolme osa-aluetta, jotka ovat:

- kustannuslajilaskenta
- kustannuspaikkalaskenta
- suoritekohtainen kustannuslaskenta.

Kustannuslaskennan ensimmäinen vaihe on kustannuslajilaskenta. Kustannuslajilaskennan ja kustannuspaikkalaskennan avulla saadaan selville suoritekohtainen kustannuslaskenta. Kustannuslajeittain jaetut kustannukset kohdistetaan aiheuttamisperiaatteen mukaan suoraan suoritteille. Välittömät kustannukset on yleensä helppo kohdistaa suoritteille, kun taas välillisten kustannusten laskenta ja kohdistus ovat hankalampaa, koska niiden aiheuttamisyhteys ei ole yhtä selkeää yksittäisen tuotteen tai valmistuserän tapauksessa. Välillisten kustannukset onkin hyvä jakaa kustannuspaikkoihin. Välilliset kustannukset jaetaan siis ensin kustannuslajilaskennan avulla lajeittain ja sen jälkeen muodostetaan kustannuspaikkakohtaiset yleiskustannuslisät. Näiden avulla ne saadaan kohdistettua suoritteille. (Järvenpää ym. 2013, 72.)

3.2.1 Kustannuslajilaskenta

Kustannuslajilaskennassa kustannukset ryhmitellään yleensä työkustannuksiin, ainekustannuksiin ja lyhyt- ja pitkävaikutteisiin kustannuksiin (Järvenpää ym. 2013, 73).

Työkustannukset

Työkustannuslaskennan tehtävä on selvittää työkustannukset ja kohdistaa ne valmistetuille suoritteille. Olennaista on, että työkustannukset kohdistetaan aiheuttamisperiaatteen mukaisesti oikeille

laskentakohteille. Työkustannus koostuu työn määrästä sekä työn yksikkökustannuksesta. Työkustannusten keskeinen tekijä on palkkakustannus. Bruttopalkan lisäksi kustannuksiin sisältyy pääosin lakisääteiset välilliset työvoimakustannukset esimerkiksi sosiaaliturva-, eläke- ja vakuutusmaksut. (Järvenpää ym. 2013, 73-74.)

Ainekustannukset

Ainekustannuksiin kuuluu muun muassa raaka-aine- ja tarvikekustannukset. Ainekustannukset rakentuvat tarvittavan aineen määrästä sekä niiden yksikkökustannuksista. Yleensä ainekustannukset selvitetään varastokirjanpidon ja inventoinnin avulla. Ainekustannukset voidaan laskea kaavalla: (Järvenpää ym. 2013, 76-77.)

$$\text{alkuvarasto} + \text{ostot} = \text{käyttö} + \text{loppuvarasto (+hävikki)}$$

Ja tästä saadaan ainekäyttö (ilman hävikkiä):

$$\text{käyttö} = \text{alkuvarasto} + \text{ostot} - \text{loppuvarasto}$$

Aine-erän hankintahintaa voi olla hankala selvittää, sillä hinnat voivat vaihdella ja niitä varastoidaan. Tällöin ei ole mahdollista selvittää juuri tietyn aine-erän ostohintaa. Tällöin ainekäyttö voidaan arvostaa joko alkuperäisen hankintahinnan, jälleenhankintahinnan tai vakiohinnan mukaan. (Järvenpää ym. 2013, 76-77.)

Alkuperäistä hankinta hintaa voidaan soveltaa erilaisin menetelmin. Näitä ovat FIFO, LIFO, punnittu keskihinta tai juokseva keskihinta. FIFO- menetelmässä ainekset käytetään siinä järjestyksessä, kun ne ovat tulleet ja LIFO- menetelmässä viimeksi saapuneet tuotteet käytetään ensin. Punnittu keskihinta lasketaan jakamalla alkuvarasto ja saapuneiden tavaroiden hankintahinta alkuvaraston ja kauden aikana saapuneiden tuotteiden yhteismäärällä. Juokseva keskihinta lasketaan aina jokaisen saapuvan erän yhteydessä ja käyttö arvostetaan tällä hinnalla, kunnes seuraava erä saapuu ja hinta lasketaan uudelleen. (Järvenpää ym. 2013, 77-78.)

Lyhytvaikutteiset kustannukset

Lyhytvaikutteisia kustannuksia on esimerkiksi energia- kuljetus- tietoliikenne- ja asiantuntijapalveluiden kustannukset. Näissä kustannuksissa ei yleensä ole arvostusongelmaa, koska ne käytetään hankittaessa. On kuitenkin tärkeää, että kustannuslajin lisäksi myös laskentakohde on merkitty tositteeseen. (Järvenpää ym. 2013, 82.)

Pitkävaikutteiset kustannukset

Pitkävaikutteisten tuotannontekijöiden hankinnasta, hallinnasta ja vakuuttamisesta syntyy pääomakustannukset. Hankinnasta johtuvia kustannuksia ovat korot ja poistot sekä varastoihin sitoutuneen pääoman korot ja vakuutukset. (Järvenpää ym. 2013, 82.)

Poistot

Johdon laskentatoimessa poisto kuvaa tuotantovälineen kulumista tai käytöstä aiheutuvaa uhrausta, josta syntyy kustannuksia. Ne perustuvat arvon tai käyttökelpoisuuden vähentymiseen. Poistoissa pitkävaikutteinen meno jaksotetaan kuluksi usealle laskentakaudelle. Poistot voidaan jaksottaa erilaisia poistomenetelmiä hyödyntämällä, joita ovat tasapoisto, degressiivinen poisto, progressiivinen poisto, käytönmukainen poisto ja substanssipoisto. (Järvenpää ym. 2013, 83.)

Korko

Pääoman käytöstä tulee myös korkokustannuksia. Korko on se hinta, joka joudutaan maksamaan toimintaan sitoutuneesta rahasta. Korot voidaan ottaa mukaan kustannuslaskennassa kolmella eri tavalla:

- toimintaan sitoutuneen pääoman korot otetaan mukaan kustannuksiin
- vain maksetut vieraan pääoman korot otetaan mukaan kustannuksiin
- korkoja ei oteta mukaan kustannuksiin, vaan ne otetaan huomioon voitto- ja katetavoitteessa. (Järvenpää ym. 2013, 89-90.)

Myös laskentakoron voi määritellä usein eri keinoin:

- kyseisen pääomanmäärän tuottoa vastaavat vaihtoehtokustannukset
- vieraan pääoman korko lainamarkkinoilla
- omistajan tuottovaatimus sijoituksille
- oman ja vieraan pääoman tuottovaatimuksen painoitettua keskiarvoa (WACC) (Järvenpää ym. 2013, 89-90.)

Korkokustannusten laskennan kolmas haaste on toimintaan sitoutuneen pääoman arvostaminen. Muun muassa koneet ja maa-alueet on voitu hankkia eri aikoina, jolloin niiden kirjanpidollinen arvo ei enää sovellu laskennan perustaksi. Tämän vanhan hankintamenon sijaan voidaan käyttää jälleenhankintahintaa, käypää arvoa tai nykykäyttöarvoa. Rahoitus- ja vaihto-omaisuuserien määrät saattavat vaihdella runsaasti kauden aikana, joten niitä arvioitaessa käytetään usein keskiarvoja. (Järvenpää ym. 2013, 89-90.)

3.2.2 Kustannuspaikkalaskenta

Kustannuspaikkalaskennan avulla saadaan selville ajanjaksoittain tarkkailukohteessa syntyneet kustannukset. Toinen kustannuspaikkalaskennan tehtävä on toimia suoritekustannuslaskennan välivaiheena luomalla perusta yleiskustannuksille. (Järvenpää ym. 2013, 90.)

Yleiskustannuslisien laskeminen edellyttää, että välilliset kustannukset kohdistetaan kustannuspaikoille. Kohdistamisessa tulee ottaa huomioon aiheuttamisperiaate. Kustannukset, jotka ovat aiheutuneet juuri kyseisen kustannuspaikan toimesta, on helppo kohdistaa tietyille kustannuspaikalle. Jos kustannuspaikkoja on useita, tulee niille tehdä jakoperuste. Kustannuspaikat voidaan jakaa pää- ja apukustannuspaikkoihin. (Järvenpää ym. 2013, 90.)

Pääkustannuspaikat

tuottavat varsinaisen palvelun. Esimerkiksi myynti ja asiakaspalvelu ovat tyypillisiä pääkustannuspaikkoja (Suomala ym. 2011, 122).

Apukustannuspaikat

tuottavat suoritteita, jotka avustavat pääkustannuspaikkoja tai pitävät yllä yrityksen toimintaedellytyksiä. Esimerkiksi kiinteistöön, kunnossapitoon ja taloushallintoon liittyvät kustannukset ovat apukustannuspaikoille kuuluvia. (Suomala ym. 2011, 122.)

Pääkustannuspaikan toiminta kohdistuu välittömästi lopulliselle tuotteelle ja kustannukset kohdistetaan suoritteille yleiskustannuslisinä ilman välivaiheita. Pääkustannuspaikkojen toimintaa avustaa apukustannuspaikat. Apukustannuspaikkojen kustannukset kohdistetaan ensin pääkustannuspaikoille ja usein ne tehdään myös toisen apukustannuspaikan kautta, jos ne ovat keskenään tekemisissä. Tällä tavoin voidaan apukustannuspaikkojen kustannukset ottaa huomioon suoritekustannuksia laskeuttaessa. Apukustannuspaikkojen kustannukset siirretään pääkustannuspaikoille joko vyörytysmenetelmällä tai kiinteiden laskentahintojen menetelmällä. (Järvenpää ym. 2013, 90-91.)

Vyörytysmenetelmässä pää- ja apukustannuspaikkojen kaikki kustannukset jaetaan laskentakausittain muille osastoille sovittujen jakoperusteiden mukaan. Yksinkertainen perusmenetelmä on vasemmalta oikealle vyöryttäminen. Yhteiset ja valmistuksen apukustannuspaikat jaetaan siten, että äärimmäiseksi vasemmalle sijoitetaan kustannuspaikka, jota muut kustannuspaikat veloittavat vähiten. Kumuloituneita kustannuksia vyörytetään osasto kerrallaan vasemmalta oikealle. Vaikka vasemmalta oikealle vyöryttäminen onkin käytännöllinen, se on kuitenkin hieman epätarkka menetelmä, sillä joskus kustannuksia tulisi veloittaa osastojen välillä myös vastakkaiseen suuntaan. Tähän on ratkaisuna ristiinvyörytysmenetelmä. (Järvenpää ym. 2013, 93.)

Tässä opinnäytetyössä ei käytetä apuna kustannuspaikkalaskentaa, mutta teoria on hyvä hallita, sillä se on yksi osa perinteistä kustannuslaskentaa.

3.2.3 Suoritekohtainen kustannuslaskenta

Suoritekohtaisia kustannuksia voidaan laskea monella tapaa. Suoritekalkyylien ideana on laskea tietyn tuotteen tai palvelun yksikkö- ja kokonaiskustannukset. Suoritekalkyyliit eroavat toisistaan muuttuvien ja kiinteiden kustannuksien käsittelytavoilla. Suoritekalkyyleja ovat minimi-, keskimääräis- ja normaalikalkyyli. (Järvenpää ym. 2013, 114.)

Minimikalkyyli

Minimikalkyyli huomioi kustannuksista ainoastaan muuttuvat kustannukset. Minimikalkyylin käyttö on sopivaa varsinkin, kun muuttuvien kustannusten osuus kokonaiskustannuksista on suuri. Minimikalkyylin mukaiset yksikkökustannukset voidaan laskea kaavalla: (Suomala ym. 2011, 125.)

$$\text{Yksikkökustannukset (minimikalkyyli)} = \frac{\text{Muuttuvat kustannukset}}{\text{Toteutunut suoritemäärä}}$$

Keskimääräiskalkyyli

Keskimääräiskalkyyli ottaa huomioon sekä muuttuvat ja kiinteät kustannukset. Kustannukset otetaan huomioon toteutuneen suoritemäärän mukaan. Keskimääräiskalkyylin mukaiset yksikkökustannukset voidaan laskea kaavalla: (Suomala ym. 2011, 125.)

$$Yksikkökustannukset \text{ (keskimääräiskalkyyli)} = \frac{\text{kokonaiskustannukset}}{\text{toteutunut suoritemäärä}}$$

Normaalikalkyyli

Normaalikalkyylin avulla kustannusten laskemiseen otetaan huomioon sekä muuttuvat että kiinteät kustannukset. Normaalikalkyyli on kehitetty ottamaan huomioon tuotantomäärän vaihteluiden vaikutukset yksikkökustannuksiin. Normaalikalkyylin mukaiset yksikkökustannukset voidaan laskea kaavalla: (Suomala ym. 2011, 125.)

$$Yksikkökustannukset \text{ (normaalikalkyyli)} = \frac{\text{Muuttuvat kustannukset}}{\text{Toteutunut suoritemäärä}} + \frac{\text{Kiinteät kustannukset}}{\text{Normaali suoritemäärä}}$$

Minimikalkyyli on sovelias tilanteisiin, joissa kiinteät kustannukset eivät vaikuta päätöksentekoon. Keskimääräiskalkyyli sopii hyvin pitkäaikaiseen päätöksentekoon, sillä pitkällä aikavälillä tuotteiden tulee kattaa kokonaiskustannukset. Normaalikalkyyli on sovelias esimerkiksi hinnoitteluun, koska siinä otetaan huomioon kiinteistä kustannuksista ainoastaan normaalitoiminta-astetta vastaavat kustannukset, jolloin toiminta-asteen vaihtelut eivät vaikuta tuotteen yksikkökustannuksiin. (Suomala ym. 2011, 126.)

Tuotekalkyyli voidaan laatia niin, että laskelmissa on mukana vain tuotteen valmistamisesta aiheutuneet kustannukset. Tällöin lasketaan tuotteen valmistusarvo (VA). Tuotteen omakustannusarvo (OKA) lasketaan niin, että valmistusarvoon lisätään muun muassa markkinoinnin, hallinnon ja tuotekehityksen kustannukset. Valmistus- ja omakustannusarvo voidaan laskea minimi-, keskimääräis- ja normaalikalkyyleillä. (Suomala ym. 2011, 126.)

Tässä opinnäytetyössä ei käytetä hyödyksi suoritekohtaista kustannuslaskentaa. On tärkeää tuntee kalkyylien laskutapa ja tietää, miten niitä käytetään hyödyksi kustannuslaskennassa.

3.3 Toimintolaskenta

Toimintolaskenta (Activity-Based Costing, ABC) on syntynyt tarpeesta kohdistaa välilliset kustannukset aiheuttamisperiaatetta noudattaen laskentakohteelle eli tuotteelle tai palvelulle. Kustannusten jakaminen toiminnoittain antaa vaihtoehdon perinteiselle kustannuslaskennalle, sillä eri toiminnot saattavat käyttää hyvinkin erilaisia määriä yleiskustannuksia. (The Economist 2009.)

Toimintolaskennan idea perustuu kustannusten tarkasteluun toiminnoittain. Organisaation toiminnot kartoittamalla, saadaan selville niiden väliset kytkennät sekä se, miten ne kytkeytyvät esimerkiksi tuotteen tai palvelun tuottamiseen, saadaan kokonaiskuva koko tuotanto- ja palveluketjusta. Kustannusajureiden avulla saadaan ymmärrettävä yhteys tuotteiden ja palveluiden sekä niiden kuluttamien resurssien välille. (Lumijärvi ym. 1995, s. 19.)

Toimintolaskennassa lähdetään liikkeelle suunnittelusta ja päädytään siihen, kun laskentamallia käytetään osaksi muuta laskentaa. Toimintolaskenta voidaan jakaa kuuteen eri vaiheeseen:

- valmistelu
- toimintoanalyysi
- kustannusajureiden määrittäminen
- toimintoperusteisten kustannusten laskenta
- toimintolaskentatietojen hyväksikäyttö
- toimintolaskennan integrointi osaksi muuta laskentaa. (Lumijärvi ym. 1995, s. 23.)

Toimintolaskennassa kustannukset kohdistetaan tarkastustoiminnolle. Kohdentaminen perustuu käytettyjen resurssien mittaamiseen. Esimerkiksi palkkakustannukset kohdistetaan sen perusteella, kuka työtä tekee ja kuinka suuri työaika yhteen toimintoon kuluu. Jos yritys tietää, mitkä jonkin toiminnon kustannukset ovat, on helpompi tunnistaa suurimmat kustannussäästöjä mahdollistavat toiminnot. Yrityksen on myös helpompi määrittellä mahdollisten kustannusten leikkausten vaikutukset, kun yritys on tietoinen toimintojen kustannuksista. Toimintolaskenta kohdentaa kustannukset toiminnolle toiminnon kulutusta mittaavien kohdistustekijöiden perusteella. Kohdistustekijä on esimerkiksi tuotteen käyttämän toiminnon mittari. Esimerkiksi tuotesuunnittelussa jokaiseen tuotteeseen käytetyt työtunnit mittaavat jokaisen tuotteen tuotesuunnittelutoiminnon kulutusta. Toimintolaskennassa valitaan kohdistustekijä, joka mittaa tarkasti kunkin tuotteen aiheuttamat kustannukset. (Turney 2002, 66-69.)

Kohdistustekijöiden määrä

Tyypillisesti toimintolaskentajärjestelmässä on kymmenestä kolmeenkymmeneen erilaista kohdistustekijää, mutta on mahdollista, että kohdistustekijöitä on vain kaksi tai jopa sata. Useilla yrityksillä on toimintoja, joita kulutetaan eri tavoin. Näin ollen useiden kohdistustekijöiden vuoksi toimintolaskenta pystyy toimimaan useammalla eri tavalla kuin perinteiset kustannuslaskentajärjestelmät. (Turney 2002, 69-70.)

Kohdistustekijätyypit

Useissa yrityksissä on erilaisia toimintotasoja. Erilaiset toimintotasot tarvitsevat erilaisia kohdistustekijöitä. Tuotantoyrityksissä esiintyy usein kolmea erilaista toimintatasoa: *yksikkötoiminnot*, joissa toiminto tehdään kullekin yksittäiselle yksikölle, *erätoiminnot*, joita tehdään tuote-erille, ei yksittäisille tuoteyksiköille sekä *tuotetoiminnot*, jotka hyödyntävät tuotteen kaikkia yksiköitä. (Turney 2002, 70.)

Asiakaskohtaiset kustannukset

Toimintolaskennassa kustannukset kohdistetaan samalla tavalla niin asiakkaille kuin tuotteille. Ero on siinä, että asiakastoimintojen kustannukset, esimerkiksi tilausten käsittely ja logististen palvelujen tarjonta, kohdistetaan asiakkaille, ei tuotteille. (Turney 2002, 73.)

Toimintolaskennan raportointirajoitukset

Mahdollisuudet raportoida täsmällisiä kustannustietoja on rajoitettu. Tämä johtuu siitä, että on olemassa toimintoja, jotka eivät suoranaisesti liity tuotteeseen tai asiakkaaseen. Esimerkiksi ylläpitokustannukset ovat hankala kohdistaa suoraan tuotteelle. Tällaisille ylläpitotoiminnoille on kuitenkin helppo kohdistaa kustannuksia. Ylläpitotoimintoihin voi kuulua esimerkiksi vartiointitoiminta. Tällöin esimerkiksi hälytysvalvontajärjestelmän asentamisesta aiheutuneet kustannukset voidaan kohdistaa tehtaan turvatoiminnoille. Tällaisten toimintojen aiheuttamia kustannuksia ei kuitenkaan voida kohdistaa suoraan tuotteelle. Tällöin yrityksellä on kaksi vaihtoehtoa.

Ensimmäinen vaihtoehto on, että yritys jättää kohdistamatta kustannukset tuotteille. Tämä ratkaisu kuitenkin tunnustaa ongelman, että tuotteelle on mahdotonta järkevästi kohdistaa ylläpitokustannukset. Toinen vaihtoehto on kohdistaa ylläpitokustannukset käyttämällä tarkoitukseen sopimattomia kohdistustekijöitä. Kustannukset voidaan jakaa esimerkiksi välittömien työtuntien perusteella. Toinen vaihtoehto on jakaa kustannukset tasan kaikkien tuotteiden kesken ja tällöin kustannukset on jaettu tuotteille. Tämä ei kuitenkaan saata olla tuloksen kannalta järkevää. (Turney 2002, 73.)

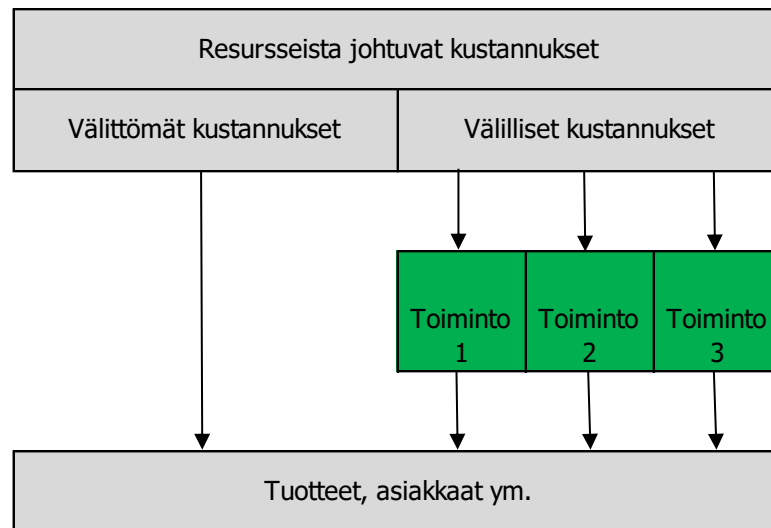
3.3.1 Toimintoajattelu

Yritys elää saamallaan tulolla eli rahalla, jonka se saa suoritteiden myynnistä. Suoritteiden aikaansaaminen edellyttää yritykseltä erilaisia toimintoja. Toiminnot kuluttavat yrityksen resursseja, joista aiheutuu aina kustannuksia. Eri yrityksillä on erilaiset toiminnot ja onkin tärkeää tietää, mistä toiminnoista yrityksen kustannukset johtuvat. Toimintoajattelu on toimintolaskennan lähtökohtana. Erilaiset toiminnot kuluttavat yrityksen resursseja ja tästä syntyy kustannuksia. Kustannukset tulee kohdistaa eri toiminnoille ja toiminnoilta tuotteille. Tarkoituksena on siis määritellä, mitä toimintoja tuotteet kuluttavat ja näiden pohjalta saadaan selville tuotekustannukset. (Alhola 2016, 27-28.)

3.3.2 Kustannusten kohdistaminen

Toimintolaskennan lähtökohtana on, että kaikki kustannukset kohdistetaan aiheuttamisperiaatteen mukaan ja siinä otetaan välilliset kustannukset paremmin huomioon. Kuviossa 1 on esitetty, miten

kustannukset kohdistetaan toimintolaskennassa. Toimintolaskennassa ajatellaan, että tuotteet aiheuttavat toimintojen tarpeen ja toiminnot aiheuttavat kustannuksia. Kustannukset kohdistetaan tuotteille sillä perusteella, miten tuote kuluttaa toimintoja. (Alhola 2016, 59.)



KUVIO 1. Kustannusten kohdistaminen toimintolaskennassa. (Mikkonen 2010)

Kustannusten kohdistaminen tuottaa tietoa resursseista, toiminnoista ja kustannusobjekteista eli toiminnon aiheuttamisen syystä. Oletus on, että kustannusobjektit synnyttävät toimintojen suoritustarpeen ja toiminnot synnyttävät resurssien tarpeen. Kustannusobjekti eli esimerkiksi tilaus synnyttää toimintotarpeen. Toiminnot puolestaan luovat tarpeen resursseista. (Turney 2002, 96.)

Resurssit

Yritykset tarvitsevat resursseja eli voimavaroja. Yrityksen resursseja voi olla esimerkiksi henkilöstö, koneet, laitteet ja toimitilat. Toiminnot kuluttavat resursseja, jotta tavoitteet saavutetaan ja resurssit ovatkin tuotannontekijöitä, joita tarvitaan ylläpitämään ja synnyttämään toimintoja. Resurssien aiheuttamat kustannukset kertovat, paljonko rahaa yrityksessä on käytetty. (Alhola 2016, 46.)

Resurssiajurit

Kustannusajurilla tarkoitetaan tekijä, jolle kustannukset kohdistetaan ja kertoo, miksi toiminto tarvitsee tietyt resurssit. Resurssiajureilla resurssit kohdistetaan toiminnoille. Kustannusajurien valinta on äärimmäisen tärkeää, sillä väärin valitut ajurit johtavat virheelliseen lopputulokseen ja laskennasta ei ole hyötyä. Ajurien kartoitus onkin tärkeimpiä toimia toimintolaskennassa. (Alhola 2016, 46-47.)

Toiminnot

Toiminnot ovat tehtäviä, joita organisaatio tekee. Toimintoja voi olla muun muassa valmistus, pakkaaminen ja lähetys. (Alhola 2016, 49.) Toiminnot ovat niitä asioita, jotka voi nähdä jo pelkästään seuraamalla yrityksen työskentelyä (Lumijärvi ym. 1995, 32).

Toimintoajurit

Toimintoajurien avulla kustannukset kohdistetaan toiminnoilta laskentakohteille esimerkiksi tuotteille (Alhola 2016, 49). Tärkeimmät toimintoajureiden valintaan vaikuttavat tekijät ovat tietojen saatavuus, ajurin kyky kuvata resurssin kulutusta sekä sen vaikutus yrityksen toimintaan. Valitun toimintoajurin tulisi pystyä kuvaamaan riittävän tarkasti se, kuinka paljon resurssi toimintoa kuluttaa. Toimintoajurin kyky kuvata resurssin kulutusta riittävän tarkasti on sitä tärkeämpää, mitä enemmän kyseisen ajurin avulla kohdistetaan kustannuksia. (Lumijärvi ym. 1995 ,61-62.)

Yksikköajurit

Yksikköajurit vaikuttavat yksittäisen toiminnon kustannuksiin eli siihen, paljonko yksi toiminto maksaa (Alhola 2016, 50.)

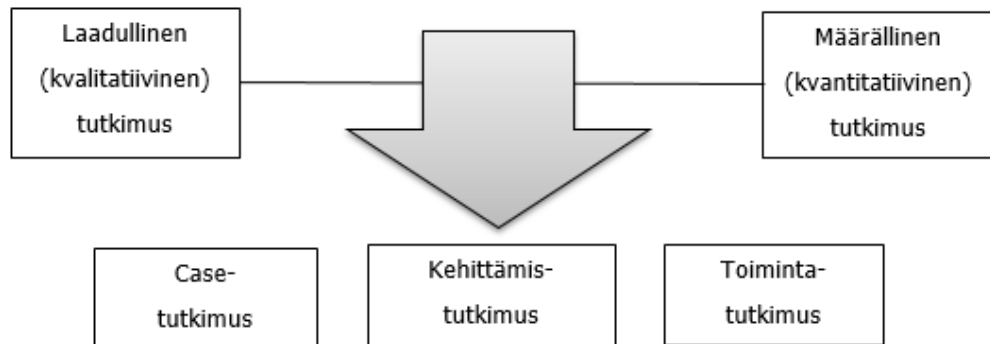
TAULUKKO 2. Esimerkki toiminnoista ja toimintoajureista (Alhola 2016, 50).

Toiminto	Toimintoajuri	Yksikköajuri
Asiakaskontaktien hoitaminen	Käynnit asiakkaan luona	Ajomatkan pituun asiakkaan luo
Ostoreskontran hoitaminen	Kirjattavien laskujen määrä	Kululaskujen määrä
Sopimusten käsittely	Sopimusten määrä	Tehtyjen sopimusten määrä
Myyntireskontran hoitaminen	Laskujen määrä	Puutteelliset tilaukset
Palkanlaskenta	Henkilöstön määrä	Vuokratyöntekijöiden määrä

Taulukossa 2 kuvataan esimerkin avulla, millaisia toiminto- ja yksikköajureita toiminnoilla voi olla. Pelkät toimintoajurit voivat riittää tarvittavaan informaatioon, mutta tarvittaessa käyttöön voi ottaa myös yksikköajurit. Toimintokohtaisen laskentamallin rakentaminen on kuitenkin jokaiselle organisaatolle omanlainen. (Alhola 2016, 50-51.) Tähän opinnäytetyöhön luotiin omat toiminto- ja yksikköajurit, jotka kuvaavat parhaiten juuri paistopisteelle kuuluvia toimintoja. Ajurit on esitelty tarkemmin luvussa 5.

4 TUTKIMUSMENETELMÄT

Tutkimuksessa on aina tutkimusongelma, jonka ratkaistaan erilaisten tutkimusmenetelmien avulla. Eri tutkimusmenetelmät kytkeytyvät toisiinsa ketjuina, jolloin ketjun alkupää sanelee menetelmät. Lähestymistavan valinta vaikuttaa siihen, mikä menetelmä tutkimukseen otetaan käyttöön. Tutkimusmenetelmää ei voi vain valita, sillä eri menetelmän sopivat tiettyyn tilanteeseen. (Kananen 2013, 22.)



KUVIO 2. Tutkimusmenetelmät nähdään jatkumona, joiden ääripäänä ovat laadullinen tutkimus ja määrällinen tutkimus. (Kananen 2013, 22.)

Kuten kuviosta 2 näkyy, tutkimusmenetelmät jaetaan usein laadulliseen (kvalitatiiviseen) ja määrälliseen (kvantitatiiviseen) tutkimukseen. Case, kehittämis- ja toimintatutkimus nähdään taas usein tutkimusstrategioina, ei niinkään erillisinä menetelmäkokonaisuuksina. Tämä johtuu siitä, että menetelmät hyödyntävät laadullista ja määrällistä tutkimusta. (Kananen 2013, 22.)

4.1 Tutkimusmenetelmän valinta

TAULUKKO 3. Eri tutkimusmenetelmien ominaisuudet (Kananen 2013, 22).

Tekijä	Tutkimusotteet		Moniulotteiset tutkimukset		
	Laadullinen tutkimus	Määrällinen tutkimus	Case-tutkimus	Kehittämistutkimus	Toimintatutkimus
Teorian ja käytännön suhde	Induktio eli käytännöstä teoriaan	Deduktio eli teoriasta käytäntöön	Abduktio	Abduktio	Abduktio eli teorian ja käytännön vuorovaikutus
Tutkimuksen tarkoitus	Ymmärtäminen	Yleistäminen, ennustaminen	Ymmärtäminen	Muutos	Vaikuttaminen, muutos
Tutkijan rooli	Ulkopuolinen osallistuja	Ulkopuolinen havainnoija	Ulkopuolinen osallistuja	Ulkopuolinen osallistuja	Aktiivinen toimija
Tutkimus kysymykset	Avoimet kysymykset, teemat	Strukturoidut kysymykset	Lähinnä avoimet kysymykset	Lähinnä avoimet kysymykset	Lähinnä avoimet kysymykset
Vastaukset	Tekstiä, kuvailevaa	Lukuja, määrällisiä	Avoimia	Avoimia	Avoimia

Taulukosta 3 voidaan tarkastella eri tutkimusmenetelmien eroja. Ensimmäiseksi valitaan tutkimuksen suunta, eli lähteekö tutkimus liikkeelle käytännöstä (induktio) vai teoriasta (deduktio). Tutkimus muotoillaan ongelmaksi. Tutkimusongelman ratkaisua helpottavat tutkimuskysymykset, joihin saaduilla vastauksilla ongelma ratkeaa. Kysymysasettelu kytkeytyy tutkittavaan ilmiöön ja siihen, mitä siitä jo tiedetään. (Kananen 2013, 23.)

”Tutkimusotteen ja lähestymistavan valinta riippuu tutkimusongelmasta ja siitä, onko tutkimusongelmaa selittäviä teorioita olemassa. Jos tutkimusongelmaa on aikaisemmin tutkittu, on ilmiön selittämiseksi olemassa teorioita ja malleja.” (Kananen 2013, 23.)

4.2 Tutkimuksen lähtökohta ja tiedon keruu

Idean opinnäytetyölleni sain PeeÄssällä toimivalta kenttäpäälliköltä, kenen mielestä oli tarpeellista tutkia paistopisteen kannattavuutta tutkimuksessa mukana olevissa myymälöissä sekä sitä, miten kustannukset jakautuvat toiminnoille. Aiheesta ei ole tehty aiemmin opinnäytetyötä Osuuskauppa PeeÄssälle.

Tutkimukseen avuksi sain tuloslaskelmia sekä myyntiraportteja myymälöiden myymäläpäälliköitä ja muun muassa ostojen kustannukset pystyin selvittämään Osuuskauppa PeeÄssän konttorilla olevista reskontraohjelmista. Kirjallinen aineisto on kerätty pääasiassa lähdekirjallisuutta käyttäen. Haastatteleamalla myymäläpäälliköitä sekä muuta henkilökuntaa, sain selville tulosityksiköittäiset toiminnot ja niiden kulutukset ja näin kustannukset pystyttiin kohdistamaan laskentakohteelle.

Toimintolaskenta aloitetaan valmistelulla. Ensiksi on tärkeä määrittää, mitkä ovat toimintolaskennan laajuus ja tavoite sekä se, mitä sillä halutaan saada aikaiseksi. Valmisteluvaiheessa päätetään myös tutkimuksen aikataulu sekä tehdään mahdollinen projektisuunnitelma. Keskeistä on päättää, lähdekö laskenta tekemään ensiksi esimerkiksi yhdessä tulosityksikössä ja laskentamallia voi käyttää hyväksi muissa saman yrityksen yksiköissä myöhemmin. (Lumijärvi ym. 1995, s. 24-30.) Tässä tutkimuksessa laskentakohteena on kolme PeeÄssän tulosityksikköä ja myöhemmin pohjaa voi käyttää myös muissa paistopisteen omaavissa yksiköissä, sillä teoria ja laskumalli ovat jo valmiina.

Toimintoanalyysiä rakentaessa kartoitetaan toiminnot. Toimintoanalyysi on työkalu, jolla selvitetään, mitä toimintoja yrityksessä on, miten ne kytkeytyvät toisiinsa, mitä lisäarvoa ne tuovat yritykselle sekä mitä niiden tekeminen maksaa. (Lumijärvi ym. 1995, 31-32.) Pääsääntöisesti toiminnot saadaan yrityksen avainhenkilöitä haastateltaessa. Avainhenkilöt ovat niitä henkilöitä, jotka suorittavat toiminnot tai heillä on riittävää tietoa toiminnoista yrityksessä. (Lumijärvi ym. 1995, 40.) Tässä opinnäytetyössä tieto kerätään haastatteleamalla myymälän avainhenkilöitä heidän kokemuksen pohjalta.

Kustannusajurit määritellään käyttötarkoituksen mukaan. Ensimmäisen tason kustannusajureilla kustannukset kohdistetaan toiminnoille. Toisen tason avulla kustannukset kohdistetaan laskentakohteelle. Toiminto yhdistetään laskentakohteelle kustannusajurin avulla. Vaikka kustannusajureiden

kartoitus itsessään on hyvin selkeää, on niiden määrittely yleensä se osa tutkimuksesta, joka tuottaa eniten ongelmia toimintolaskumallia rakentaessa. Paras kuva toimintoajureista saadaan haastattelulla. Yrityksen avainhenkilöt tietävät, mitä toiminnon suorittamisesta aiheutuu ja mikä sen saa aikaan. Ajurin voidaan esimerkiksi selvittää, miten usein toimintoa suoritetaan ja mihin suorittaminen kohdistuu. (Lumijärvi ym. 1995, 53-58.) Myös tässä opinnäytetyössä toimintoajurit saatiin selville haastatteluiden ja kokemusten pohjalta. Toimintojen suorittamisen määrä oli esimerkiksi kaikille myymälöillä erilaiset, joten jokainen tulosityksikkö oli tutkittava erikseen, eikä määriä voinut yleistää muihin yksiköihin.

Viimeinen vaihe on kohdistaa kustannukset toiminnoille ja sen jälkeen laskentakohteelle eli paistopisteelle. Kun kustannuksia aletaan kohdistamaan, tulee ensimmäiseksi määritellä kustannukset. Monesti tutkimuksessa käytetään edellisen tilikauden tuloksia. Toteutuneet kustannukset ovat yleisimmin käytettyjä, sillä tällöin tulokset ovat paremmin ymmärrettävissä. (Lumijärvi ym. 1995, 65-66.) Tässä opinnäytetyössä tarkastelujaksoksi on valittu syyskuu 2017. Kustannusten kohdistamisessa tulee ottaa aina huomioon aiheuttamisperiaate. Vain ajanjakson aikana tulleet kustannukset kohdistetaan. (Lumijärvi ym. 1995, 68.)

4.3 Tutkimusongelma ja valittu tutkimusmenetelmä

Opinnäytetyön tarkoituksena on analysoida paistopisteen kannattavuutta kolmessa PeeÄssän myymälässä. Tutkittavana on kaksi S-markettia ja yksi pienmyymälä. Myymälät on tutkimuksessa nimetty myymälä 1, myymälä 2 ja myymälä 3. Myymälä 1 on pienmyymälä ja myymälä 2 ja 3 ovat S-market- myymälöitä.

Vertailtaessa tutkimusmenetelmiä keskenään (taulukko 3) saatiin selville, että paras tutkimusmenetelmä tähän tutkimukseen on case- eli tapaustutkimus, sillä siinä otetaan huomioon sekä teoria, että käytäntö sekä halutaan ymmärtää, onko paistopiste kannattava kolmessa tutkittavassa myymälässä.

Case- tutkimus tarjoaa kokonaisvaltaisen ja syvällisen tutkimuksen, johon käytetään monia tietolähteitä. Case- tutkimus on laadullista tutkimusta laajempi ja siinä voidaan hyödyntää myös määrällistä tutkimusta. Tutkimuskohteena on usein yksi ilmiö, johon perehdytään syvällisesti. Case- tutkimuksella saatuja tutkimustuloksia ei voida yleistää, sillä ne pätevät vain tutkittuun tapaukseen, tässä tapauksessa paistopisteeseen. (Kananen 2013, 28.)

Toimeksiantajan toiveesta tutkimus tehdään kolmesta Osuuskauppa PeeÄssän myymälästä. Vaikka opinnäytetyössä onkin mukana kolme myymälää, ei tuloksia silti pysty suoraan vertailemaan keskenään, sillä esimerkiksi liikevaihto ja toiminnan volyymi ovat hyvin erilaisia tutkimuksen myymälöissä. Myymälät, jotka ovat mukana tutkimuksessa, esiteltiin myymälätyyppikuvauksien mukaan luvussa 2.1.

Tutkimuskysymys:

- Onko paistopisteen toiminta kokonaisuudessaan kannattavaa?

Alakysymykset:

- Mitkä toiminnot kuluttavat paistopisteen resursseja?
- Miten kustannukset jakautuvat toimintojen kesken?

Tutkimuksessa käytetään kahta laskentamenetelmää: katetuottolaskentaa ja toimintolaskentaa. Katetuottolaskelmaa haluttiin käyttää tutkimuksessa, sillä sitä käytetään varsinkin lyhyen aikavälin kannattavuuden arviointiin, tässä tapauksessa kuukauden mittaiseen arviointiin. Katetuottolaskennassa keskeisenä on katetuotto, jota käytetään varsinkin yrityksen sisäisessä päätöksenteossa. Katetuoton avulla ei voida vertailla eri alan yrityksiä keskenään, mutta yrityksen sisällä se on oiva keino tutkia eri tuotteiden tai tuoteryhmien (tässä tapauksessa paistopisteen) kannattavuutta. Katetuottolaskennan etuna on sen yksinkertaisuus. Katetuottoprosentin avulla voidaan vertailla yrityksen menestystä eri ajanjaksoilla, verrata menestystä toiseen yritykseen tai toimialan keskimääräiseen kannattavuuteen. (Eklund ja Kekkonen 2011, 64-66.)

Katetuottolaskentaa haluttiin käyttää tutkimuksen alussa, sillä se antoi yleiskuvan siitä, minkä verran muuttuvat kustannukset syövät liikevaihdosta ja paljonko rahaa jää kattamaan kiinteät kustannukset. Katetuottolaskenta antaa yksinkertaisen kuvan siitä, miten kustannukset syövät liikevaihtoa ja jääkö tulos positiiviseksi vai negatiiviseksi.

Toimintolaskenta valittiin toiseksi laskentamenetelmäksi, sillä sen avulla saadaan selville juuri ne toiminnot, jotka kuluttavat kustannuksia eniten. Toimintolaskenta aloitetaan toimintojen analysoinnilla. Näin saadaan selville, mitä eri resursseja eri toiminnot käyttävät ja minkä verran kustannuksia kukin toiminto aiheuttaa. Resursseista syntyvät kustannukset kohdistetaan toiminnoille kohdistimien mukaan, riippuen siitä, minkä verran toiminnot resursseja käyttävät. (Mikkonen 2010.)

4.4 Tutkimuksen luotettavuus

Case- tutkimuksella ei ole omia tiedonkeruu- tai analysointimenetelmiä. Sama koskee luotettavuus-tarkastelua, johon kuuluvat käsitteet reliabiliteetti eli tutkimustulosten pysyvyys ja validiteetti eli oikeiden asioiden tutkinta. Luotettavuuskriteerit johdetaan joko määrällisestä tai laadullisesti tutkimuksesta sen mukaan, mikä lähestymistapa tutkimuksessa on. Tutkimuksen luotettavuutta voidaan tarkastella esimerkiksi tutkimusprosessin opinnäytetyöprosessin vaiheiden avulla. Kysymys on siitä, että kaikki vaiheet tehdään oikein, jolloin saadaan uskottavaa ja luotettavaa tietoa tutkimuksesta. (Kananen 2013, 114-116.)

Reliabilitetti kuvaa tutkimusmenetelmän kykyä antaa ei-sattumanvaraisia tuloksia eli tutkimustulokset ovat toistettavissa. Tutkimus on luotettava, kun mittauksessa saadaan sama vastaus riippumatta siitä, kuka tutkimuksen on tehnyt. Reliabiliteettiä tulee arvioida jo tutkimuksen aikana, mutta sitä voidaan tarkastella myös tutkimuksen jälkeen. Tutkimuksen reliabiliteettia tarkasteltaessa tärkeinä

on mittaukseen liittyvät asiat sekä tutkimuksessa käytetty tarkkuus eli tutkimukseen ei sisälly satunnaisvirheitä. (Vilkkä 2007, 149.)

Validiteetti kuvaa tutkimuksen kykyä mitata juuri sitä, mitä on tarkoitus mitata. Tämä tarkoittaa sitä, miten tutkimuksessa on onnistuttu operationalisoimaan käsitteet arkikielen tasolle ja miten teoria on siirretty mittariin. Tutkimuksen validiutta tarkastellaan tutkimuksen aikana, kun operatinalisoidaan käsitteitä ja mittareita suunnitellaan. (Vilkkä 2007, 150-151.)

Laskentatoimen perusongelmia ovat *laajuusongelma*, eli mitä tuottoja ja kustannuksia laskelmiin otetaan mukaan, *arvotusongelma*, eli mitä yksikköhintoja- ja kustannuksia laskelmissa käytetään, *mittausongelma*, eli millä tarkkuudella tuottoja ja kustannuksia selvitetään, *jaksotusongelma*, eli miten tuotot ja kustannukset jaksotetaan eri laskentakausille sekä *kohdistamisongelma* eli miten tuotot ja kustannukset kohdistetaan laskentakohteille. Laskentatoimen ongelmien tunteminen ja ymmärtäminen auttavat käyttäjää tulkitsemaan laskelmia sekä hyödyntämään niitä päätöksenteossa. (Suomala ym. 2011, 100-101.)

Katetuottolaskenta perustuu olettamuksiin: 1. Toiminnan kustannukset jaetaan muuttuviin ja kiinteisiin kustannuksiin. 2. Muuttuvat kustannukset muuttuvat lineaarisesti toiminnan suhteen. 3. Kiinteät kustannukset ovat kiinteitä toiminnan volyymin suhteen. 4. Kokonaiskustannukset ja -tuotot muuttuvat tasasuhteisesti. 5. Tuotannon tekijöiden hankintakustannukset ja myyntihinnat ovat riippumattomia toiminta-asteesta. Näihin olettamuksiin perustuen, katetuottolaskenta yksinkertaistaa todellisuutta merkittävästi. Katetuottolaskenta onkin hyvä vaihtoehto lyhyen aikavälin tarkasteluun, sillä jos kustannukset muuttuvat, katetuottolaskenta on tehtävä uudelleen. (Järvenpää ym. 2015, 102.)

Toimintolaskenta tarjoaa luotettavaa ja tarkkaa informaatiota verrattuna perinteisiin laskentamenetelmiin. Toimintolaskentaa suunniteltaessa on kuitenkin tärkeää määritellä tavoitteet, sillä huonosti suunniteltu laskelma ei ole hyödyllinen toimeksiantajalle. (Tilisanomat 2013)

Kustannuslaskennassa ei ole yhtä oikeaa totuutta, joten toimintolaskentaa tulee tarkastella kriittisesti. Datar ja Gupt (1994) ovat jakaneet virheet kolmeen luokkaan:

- mittausvirheet (measurement errors)
- laajuusvirheet (aggregation errors)
- määrittelyvirheet (specification errors). (Suomala ym. 2011, 144.)

5 PAISTOPISTEEN KANNATTAVUUSLASKENTA

Paistopisteen kannattavuuslaskenta aloitetaan määrittelemällä myymälöiden liikevaihto tarkastelu-kuukauden aikana. Liikevaihto oli mahdollista määritellä suoraan PeeÄssältä saatavilta raporteilta. Muuttuviin kustannuksiin otettiin mukaan ainoastaan aineskustannukset, sillä yleensä päivittäistavarakaupan toimialalla myyntikate on määritelty niin, että siihen ei sisälly henkilöstökustannuksia. Henkilöstökulut ovat määritelty tässä työssä kiinteisiin kustannuksiin. Kiinteissä kustannuksissa on vuokratulot, kiinteistökulut, markkinointikulut hallintokulut, Atk-kulut, kalustokulut ja tarvikekulut.

5.1 Katetuottolaskenta

TAULUKKO 4. Myymälän 1 katetuottolaskelma.

Liikevaihto	100 %
muuttuvat kustannukset	59 %
Myyntikate	41 %
kiinteät kustannukset	31 %
Tulos	10 %

Myymälän 1 paistopisteen myyntikate on ollut tarkastelu-kuukauden aikana 41 %. Kustannukset ovat jakautuneet niin, että muuttuvat kustannukset ovat 59 % ja kiinteät kustannukset 31 %. Liikevaihdosta vähennettyjen kustannusten jälkeen tulosta jää paistopisteelle 10 %.

TAULUKKO 5. Myymälän 2 katetuottolaskelma.

Liikevaihto	100 %
muuttuvat kustannukset	58 %
Katetuotto	42 %
kiinteät kustannukset	28 %
Tulos	14 %

Myymälän 2 myyntikate paistopisteellä on 42 %. Muuttuvien kustannusten osuus on 58 % ja kiinteiden kustannusten osuus 28 %. Tulokseksi kustannusten vähennyksen jälkeen jää 14 %.

TAULUKKO 6. Myymälän 3 katetuottolaskelma.

Liikevaihto	100 %
muuttuvat kustannukset	67 %
Myyntikate	33 %
kiinteät kustannukset	33 %
Tulos	0 %

Myymälän 3 myyntikate paistopisteellä on 33 %. Muuttuvien kustannusten osuus on 67 % ja kiinteiden kustannusten 33 %. Myyntikatteen ja kiinteiden kustannusten ollessa samansuuruiset, tulos on 0.

Katetuottolaskentaan kuuluvat tiiviisti myös katetuottolaskennan tunnusluvut, jotka ovat kriittinen piste, varmuusmarginaali ja varmuusmarginaaliprosentti. Nämä tunnusluvut on laskettu toimeksiantajalle tulevaan versioon, mutta ei ole esitetty tässä versiossa, sillä nämä kolme tunnuslukua on liki mahdotonta esittää prosenttimuodossa tai niin, etteivät tulokset paljastu. Tunnusluvut on laskettu käyttäen luvun 3.1 teoriaa.

5.2 Toimintolaskenta

Paistopisteen toiminta on jaettu tässä tutkimuksessa viiteen eri toimintoon, joita ovat:

- Tuotteen tilaus
- Tuotteen vastaanotto
- Pellitys
- Paisto
- Siivous/ hävikin keruu.

Toiminnot olen määritellyt ensin itse, sillä olen itsekkin työskennellyt paistopisteen vastaavana. Sen jälkeen myymälät saivat määritellä muun muassa toimintoihin kuluvat henkilöstökulut, jolloin samalla heidän oli mahdollisuus antaa lisää toimintoja, jotka voisivat paistopisteellä tapahtua. Kuitenkaan muita toimintoja ei enää esille tullut, joten tutkimus päätettiin toteuttaa näitä viittä toimintoa käyttäen.

Tuotteiden tilaus hoituu pääasiassa vakiotilauksena eli viikkotasolla on määritetty toimitettava määrä, joka on vakio. Näin, jos vakiotilausta ei mennä muuttamaan, tuotteet tulevat automaattisesti perustetun rungon mukaan. Tilauksia joudutaan kuitenkin seuraamaan viikoittain, jottei varastoon kerry liikaa tavaraa tai jokin tuote pääsee hetkellisesti loppumaan, kun vakiotilauksen määrä ei riitä kattamaan kysyntää. Tuotteita vastaanottaessa tehdään vastaanottotarkastus, jolloin mitataan pakastetuotteiden lämpötila sekä varmistetaan, että kaikki tilatut tuotteet ovat saapuneet myymälään. Pellitysvaiheessa myymälöiden toimintatavat eroavat. Joissakin myymälöissä pellitys tapahtuu jo edellisenä iltana seuraavaa aamua varten ja joissakin myymälöissä pellitys hoidetaan paiston yhteydessä. Paistamiseen tuleekin varata reilusti aikaa riippuen myymälän koosta ja paistettavien tuotteiden määrästä. Viimeisenä työtehtävänä on siivous ja hävikin otto. Yleensä tämä tehdään myymälän viimeisen aukiolotunnin aikana, jolloin yli jääneet tuotteet merkitään hävikkiin ja vitriini siistitään seuraavaa päivää varten. Joissakin myymälöissä tämä toiminto suoritetaan ensimmäisenä aamulla.

Paistopisteen kustannukset ja niiden kustannusajurit ovat:

- | | | |
|---------------------------------|---|-------------------------------------|
| ▪ Aineet ja tarvikkeet | | |
| ▪ Henkilöstökulut | > | toimintojen ajankäytön mukaan |
| ▪ Vuokrakulut | > | pinta-alan mukaan |
| ▪ Kiinteistökulut | > | pinta-alan mukaan |
| ▪ Markkinointikulut | > | osaston myynnin suhde liikevaihtoon |
| ▪ Hallintokulut | > | osaston myynnin suhde liikevaihtoon |
| ▪ Atk- kalusto- ja tarvikekulut | > | osaston myynnin suhde liikevaihtoon |

Aineet ja tarvikkeet kohdistetaan suoraan laskentapaikalle eli paistopisteelle, joten niitä ei tarvitse kohdistaa toiminnoille. Henkilöstökulut jaetaan toiminnoille ajankäytön mukaan, kokemukseen perustuen. Henkilökunta tai myymäläpäällikkö arvioi kulutetun ajan paistopisteellä sekä tämän ajan jakautumisen toiminnoille ja yhden työtunnin kustannus saadaan keskituntiansion mukaan, joka saatiin selville myymäläpäälliköiltä. Kiinteistökulut ja vuokratulot päätettiin yhdessä PeeÄssän laskentapäällikön kanssa jakaa koko myymälän tuloslaskelmasta pinta-alan mukaan eli paljonko paistopisteen kalusteet ym. vievät koko myymälän pinta-alasta.

Osuuskauppa PeeÄssällä ei ole valmista käytäntöä siihen, miten yleiskustannukset kohdistetaan laskentakohteelle. Tuloslaskelmasta on saatavilla vain myymälän kokonaiskustannukset, eikä näin ollen ole mahdollista selvittää yhden osaston kustannuksia suoraan. Yleiskustannukset koko myymälään kohdistuvat pääsääntöisesti liikevaihdon mukaan. Näin ollen yhdessä PeeÄssän laskentapäällikön kanssa päätettiin, että markkinointi-, hallinto-, atk-, kalusto-, ja tarvikkeet kohdistetaan paistopisteelle myynnin suhteessa koko myymälän liikevaihtoon.

Toiminnoille on määritelty myöskin toimintoajurit

▪ Tilaukset	>	Tilausten määrä kuukaudessa
▪ Vastaanotto	>	Toimitukset kuukauden aikana
▪ Pellitys	>	Pellityskerrat kuukauden aikana
▪ Paisto	>	Paistokerrat kuukauden aikana
▪ Siivous	>	Siivouskerrat kuukaudessa

Toimintoajurit on määritelty niin, miten ne kuvaavat parhaiten resurssien kulutusta. Oli luonnollista, että toimintoajurin määriteltiin siten, montako kertaa kuukaudessa toiminto tapahtuu, sillä PeeÄssän kenttäpäällikön toiveena oli, että toimintolaskenta toteutetaan yhden kuukauden kustannuksista.

Myymläpäälliköt vastasivat toimintoihin liittyviin kysymyksiin joko haastatteluilla, sähköpostikeskusteluilla tai puhelinkeskusteluilla. Myymäläpäälliköitä tiedusteltiin myymälän kokonaispinta-ala sekä paistopisteen pinta-ala sisältäen paistoalueen sekä myyntipisteen. Päälliköiltä selvitettiin myös yhden tunnin keskituntihinta, jokaiseen paistopisteen toimintoon kuluva aika minuuteissa tai tunneissa. Huomioitavaa on, että jokaisessa myymälässä paistopisteellä toimiva henkilö tekee myös muita myymälän työtehtäviä, joten oli tärkeää määritellä juuri paistopisteelle kuluva aika. Sain käyttööni päälliköiltä myös yhden kuukauden tuloslaskelman sekä erilaisia myyntiraportteja, joista sai selville myynnit ja hävikin määrän. Myymälöissä oli tarkoitus myös määritellä, kuinka monta kertaa kutakin toimintoa tehdään kuukauden aikana. Puuttuvia raportteja sain myöhemmin myös PeeÄssän sisäiseltä tarkastajalta.

5.2.1 Myymälä 1

TAULUKKO 7. Myymälän 1 toiminnot resurssien käytön mukaan.

	Tilaukset	Vastaanotto	Pellitys	Paisto	Siivous
Henkilöstökulut	3 %	1 %	35 %	55 %	6 %
Vuokrakulut		25 %	25 %	25 %	25 %
Kiinteistökulut		25 %	25 %	25 %	25 %
muut kustannukset	20 %	20 %	20 %	20 %	20 %

Myymälän toiminnot on jaettu resurssien käytön mukaan. Kuten taulukosta 7 nähdään, henkilöstökuluista selkeästi eniten aikaa vieviä ovat pellitys 35 % ja paisto 55 % paistopisteen työajasta. Muut kustannukset on jaettu toiminnoille tasan, joten resurssien käytössä ei ole eroja.

TAULUKKO 8. Myymälän 1 kustannukset jaettu toiminnoittain.

Kustannukset					
Aineet ja tarvikkeet	66 %				
	Tilaukset	Vastaanotto	Pellitys	Paisto	Siivous
Henkilöstökulut	34 %	7 %	73 %	81 %	32 %
Vuokrakulut	0 %	44 %	13 %	9 %	32 %
Kiinteistökulut	0 %	7 %	2 %	2 %	5 %
Markkinointikulut	11 %	7 %	2 %	1 %	5 %
Hallintokulut	19 %	12 %	3 %	2 %	9 %
Atk-, kalusto- ja tarvikekulut	35 %	22 %	6 %	5 %	16 %
YHTEENSÄ	100 %	100 %	100 %	100 %	100 %

Taulukossa 8 on eritelty toiminnoille jaetut kustannukset. Aineita ja tarvikkeita ei ole jaettu toiminnoille, vaan ne on kohdistettu kokonaan paistopisteelle. Tilaukset- toiminnolle suurin kuluerä on atk- kalusto- ja tarvikekulut, jotka ovat 35 % kokonaiskustannuksista tilauksia tehdessä. Tämä johtuu siitä, että tämä kustannus on jaettu tasan kaikkien toimintojen kesken. Myöskin henkilöstökulut ovat suuret tilauksilla, jotka ovat 34 % kaikista kustannuksista. On kuitenkin huomioitavaa, että vuokra- ja kiinteistökuluja ei ole jaettu ollenkaan tilauksille, jolloin muut kustannukset ovat suhteessa suuremmat.

Vastaanotto- toiminnolle suurin kuluerä on muodostunut vuokrakuluihin. Muita suurempia kuluja ovat atk- kalusto ja tarvikekulut (22 %) sekä hallintokulut (12 %). Vastaanotto- toimintoon menevät henkilöstökulut ovat niin pienet (1% koko paistopisteen henkilöstökuluista), kasvavat muiden kustannusten määrä suhteessa suureksi prosenttimuotoisessa esityksessä.

Pellityksen suurin kuluerä on henkilöstökulut, jotka vievät 73 % koko toiminnon kustannuksista. Toisen selkeä kustannus on vuokrakulut, jotka ovat 13 %. Muiden kustannusten määrä suhteessa näihin on varsin pieni. Tämä johtuu siitä, että henkilöstökuluista 35 % koko paistopisteellä menee pellitykseen.

Paisto-toiminnolla on kaikista toiminnoista suurimmat henkilöstökulut eli 81 % koko toiminnon kuluista. Muut kulut jäävät selkeästi pienemmiksi, sillä vuokrakulut, jotka ovat toiseksi suurin kuluerä,

vievät vain 9 % toiminnon kustannuksista. Henkilöstökulut ja vuokratulut yhteensä laskettuna ovat koko paisto-toiminnosta 90 %.

Siivous- toiminnolla henkilöstökulut ja vuokratulut ovat samansuuruiset eli 32 %. Muita isompia kuluja ovat atk- kalusto- ja tarvikekulut 16 %.

TAULUKKO 9. Myymälän 1 toimintojen yksikkökustannukset.

Toiminto	Kustannus kuukaudessa	Kohdistin	Määrä	Yksikkökustannus
tilaukset	6 %	Tilausten määrä kk	8	XX
vastaanotto	9 %	Toimitukset kk	10	XX
pellitys	30 %	Pellitykset kk aikana	30	XX
paisto	43 %	Paistokerrat kk aikana	30	XX
siivous	12 %	Siivoukerrat kk aikana	30	XX

Taulukosta 9 nähdään, että myymälän toiminnoista eniten kustannuksia kuluttaa paisto. Paistamisen kustannukset ovat lähes puolet eli 43% kaikista kustannuksista. Toiseksi suurin kustannuserä on pellitys, joka vie 30 % kustannuksista.

5.2.2 Myymälä 2

TAULUKKO 10. Myymälän 2 toiminnot resurssien käytön mukaan.

	Tilaukset	Vastaanotto	Pellitys	Paisto	Siivous
Henkilöstökulut	3 %	3 %	28 %	61 %	6 %
Vuokratulut		25 %	25 %	25 %	25 %
Kiinteistökulut		25 %	25 %	25 %	25 %
muut kustannukset	20 %	20 %	20 %	20 %	20 %

Myymälän toiminnot on jaettu resurssien käytön mukaan. Kuten taulukosta 10 nähdään, henkilöstökuluista selkeästi eniten aikaa vieviä ovat pellitys 28 % ja paisto 61 % paistopisteen työajasta. Muilla toiminnoilla henkilöstökulut ovat selkeästi pienemmät, jolloin muiden kustannusten suhde niillä toiminnoilla kasvaa. Muut kustannukset on jaettu toiminnoille tasan, joten resurssien käytössä ei ole eroja.

TAULUKKO 11. Myymälän 2 kustannukset jaettu toiminnoittain.

Kustannukset					
Aineet ja tarvikkeet	67 %				
	Tilaukset	Vastaanotto	Pellitys	Paisto	Siivous
Henkilöstökulut	42 %	35 %	84 %	92 %	52 %
Vuokratulut	0 %	15 %	4 %	2 %	11 %
Kiinteistökulut	0 %	1 %	0 %	0 %	1 %
Markkinointikulut	18 %	15 %	4 %	2 %	11 %
Hallintokulut	20 %	17 %	4 %	2 %	12 %
Atk-, kalusto- ja tarvikekulut	20 %	17 %	4 %	2 %	12 %
YHTEENSÄ	100 %	100 %	100 %	100 %	100 %

Taulukossa 11 on esitetty kustannusten määrä toiminnoittain. Tilaukset- toiminnolle suurin kuluerä on henkilöstökulut, jotka ovat 42 % koko toiminnon kustannuksista. Loput kustannukset jakautuvat tasaisesti, paitsi vuokra- ja kiinteistökulut, joita ei ole tälle toiminnolle kohdistettu ollenkaan.

Vastaanotto- toiminnolla suurin kuluerä on myöskin henkilöstökulut, jotka ovat 35 % kaikista toiminnon kustannuksista. Muut kustannukset eli vuokra- markkinointi- hallinto sekä atk-kalusto ja tarvikke- kulut vievät kaikki saman verran, noin 15 %. Kiinteistökuluihin on kohdistunut kustannuksia vain 1 % verran.

Pellityksessä henkilöstökulut ovat selkeästi suurin toiminnon kustannus. 84 % prosenttia koko kustannuksista kohdistuu henkilöstöön. Muut kustannukset jakautuvat tasaisesti toiminnoille. Ainoastaan kiinteistökuluihin ei ole kohdistunut kustannuksia ollenkaan.

Paistoon henkilöstökuluja kohdistuu vielä enemmän eli 92 %. Näin ollen muille kustannuksille osuudeksi jää 8 %. Ainoastaan kiinteistökuluihin kustannuksia kohdistuu 0 %, joten muille kustannuksille osuus on 2 %.

Siivoukseen kuluu eniten henkilöstökuluja eli 52 %. Muut kustannukset eli vuokra-, markkinointi-, hallintokulut sekä atk-, kalusto- ja tarvikkekulut vievät kaikki saman verran, noin 10 %. Kiinteistökuluihin on kohdistunut kustannuksia vain 1 % verran.

TAULUKKO 12. Myymälän 2 toimintojen yksikkökustannukset.

Toiminto	Kustannus kuukaudessa	Kohdistin	Määrä	Yksikkökustannus
tilaukset	5 %	Tilausten määrä kk	5	XX
vastaanotto	6 %	Toimitukset kk	5	XX
pellitys	26 %	Pellitykset kk aikana	30	XX
paisto	53 %	Paistokerrat kk aikana	30	XX
siivous	9 %	Siivouskerrat kk aikana	30	XX

Suurin kustannus kuukauden aikana on paisto, joka vie 53 %. Toisena tulee pellitys, johon kuluu kuukauden aikana 26 %. Muilla toiminnoilla kustannusten määrä on pieni, sillä ne jäävät alle 10 %.

5.2.3 Myymälä 3

TAULUKKO 13. Myymälän 3 toiminnot resurssien käytön mukaan.

	Tilaukset	Vastaanotto	Pellitys	Paisto	Siivous
Henkilöstökulut	3 %	17 %	19 %	50 %	11 %
Vuokrakulut		25 %	25 %	25 %	25 %
Kiinteistökulut		25 %	25 %	25 %	25 %
Muut kustannukset	20 %	20 %	20 %	20 %	20 %

Taulukossa 13 nähdään, että myymälässä 3 selkeästi eniten henkilöstökuluja menee paistoon eli 50 %. Muihin toimintoihin kustannus jakautuu melko tasan, paitsi tilauksiin, joihin kuluu vain 3 % työajasta. Muut kustannukset on jaettu tasan toiminnoille.

TAULUKKO 14. Myymälän 3 kustannukset jaettu toiminnoittain.

Kustannukset					
Aineet ja tarvikkeet	67 %				
	Tilaukset	Vastaanotto	Pellitys	Paisto	Siivous
Henkilöstökulut	54 %	83 %	85 %	94 %	77 %
Vuokrakulut	0 %	5 %	4 %	2 %	6 %
Kiinteistökulut	0 %	0 %	0 %	0 %	0 %
Markkinointikulut	13 %	3 %	3 %	1 %	5 %
Hallintokulut	15 %	4 %	3 %	1 %	5 %
Atk-, kalusto- ja tarvikekulut	17 %	4 %	4 %	2 %	6 %
YHTEENSÄ	100 %	100 %	100 %	100 %	100 %

Aineet ja tarvikkeet eli ostot ovat 67 % koko paistopisteen kustannuksista. Näin ollen muiden kustannuksien osuus on 33 %.

Taulukossa 14 on esitetty kustannukset toiminnoittain. Selkeästi suurin kustannuserä kaikilla toiminnoilla on henkilöstökulut. Tilaukset- toiminnolla henkilöstökulut ovat selkeästi muita toimintoja pienemmät, sillä tilauksissa vuokra- ja kiinteistökuluihin ei ole kohdistettu kustannuksia ja markkinointi- ja hallintokulut sekä atk-, kalusto- ja tarvikekulut ovat suhteessa suuremmat muihin toimintoihin nähden.

Vastaanotto- toimintoon kuluu henkilöstökuluja 83 %. Muiden kustannusten osuudet ovat alle 5 %. Kiinteistökuluihin kustannuksia ei kohdistu tässä toiminnossa.

Pellitys-, paisto- ja siivoustoiminnoissa kustannukset jakautuvat hyvin samantyyppisesti. Henkilöstökulut ovat selkeästi suurimmat kustannukset näillä toiminnoilla. Paistoon, pellitykseen ja siivoukseen kuuluvat muut kustannukset ovat selkeästi pienemmät, kuin henkilöstökulut, noin 5 % luokkaa. Kiinteistökulut ovat molemmissa toiminnoissa 0 %.

TAULUKKO 15. Myymälän 3 toimintojen yksikkökustannukset.

Toiminto	Kustannus kuukaudessa	Kohdistin	Määrä	Yksikkökustannus
tilaukset	4 %	Tilausten määrä kk	5	XX
vastaanotto	17 %	Toimitukset kk	5	XX
pellitys	20 %	Pellitykset kk aikana	30	XX
paisto	46 %	Paistokerrat kk aikana	30	XX
siivous	12 %	Siivoukset kk aikana	30	XX

Suurin kustannus kuukauden aikana on paisto, joka vie 46 %. Muita suurempia kustannuksia tulee pellitykseen, johon kuluu kuukauden aikana 20 % ja vastaanottoon 17 %. Ainoastaan tilauksille kohdistuu pieni osuus kuukauden kustannuksista (4 %), joten muut kustannukset ovat selkeästi lineaarisempia. Yksikkökustannukset jakautuvat myymälässä 3 samoin kuin muissa myymälöissä eli toimintojen suorittamisen määrän mukaan.

5.3 Hävikki

Hävikin määrä on ollut myymälässä 1 tarkastelujakson aikana 5 % paistopisteen liikevaihdosta tarkasteluukautena. Myymälässä 2 hävikki on ollut hieman pienempi, 3 %. Myymälässä 3 hävikin määrä on ollut 4 %. Vaikka pieniä eroja löytyy, hävikki on kaikissa myymälöissä samaa luokkaa prosentin erolla. Euromääräisesti määrät kuitenkin ovat suurempia.

Vuonna 2016 päivittäistavarakauppa ry:n jäsenyritysten keskimääräinen hävikki elintarvikkeissa on ollut 1,79 %. Hävikin määrä on pienentynyt myymälöissä muun muassa menekinhallinnan, ammattitaitoisen henkilökunnan, sähköisten ennuste- ja tilausjärjestelmien, logistiikan sekä vapaampien aukioloaikojen ansiosta. Tuotteita myydään myös usein alennetuin hinnoin viimeisen käyttöpäivän lähestyessä. (Päivittäistavarakauppa Ry 2017.) Voidaankin todeta, että kaikkien myymälöiden paistopisteellä hävikki on selkeästi suurempi, kuin keskimäärin päivittäistavarakaupassa.

S-Ryhmä onnistui pienentämään ruokahävikkiä 17 % vuodesta 2014. Syksystä 2017 lähtien noin 900 S-ryhmän myymälästä on saanut vanhenemassa olevasta tuotteesta 60 % alennuksen kaupan viimeisen aukiolotunnin aikana. Noin 20 % S-ryhmän ruokakaupoissa tulevasta hävikistä syntyy leivästä. (Patarumpu 2018.)

6 YHTEENVETO

Elintarvikkeiden vähittäiskaupan myyntikate on pysynyt samana jo lähes kymmenen vuotta. Pienistä vuotuisista muutoksista huolimatta myyntikate on noin 24 % luokkaa. (Kauppalehti 2014)

Tarkasteltavissa olevien myymälöiden paistopisteiden myyntikatteet olivat reilusti suuremmat kuin vähittäiskaupassa yleensä. Myymälässä 1 ja 2 myyntikate oli noin 40 % luokkaa ja myymälässä 3 30 % luokkaa. Myymälöiden kokonaistulosta verratessa paistopisteelle, myyntikate on myymälässä 1 ollut 27 %, myymälässä 2 22 % ja myymälässä 3 19 %. Paistopisteet tuovat myymälöille siis keskimääräistä parempaa katetta verrattuna muihin vähittäiskauppoihin sekä muihin tavararyhmiin.

Myymälöissä 1 ja 2 tulos jäi positiiviseksi. Myymälässä 1 tulos oli 10 % ja myymälässä 2 14 % paistopisteen liikevaihdesta. Tämä tarkoittaa sitä, että liikevaihdon pystytään kattamaan kaikki paistopisteelle kohdistuvat kustannukset.

Myymälän 3 tulos oli paistopisteen tarkastelukuukauden aikana 0. Tähän on syynä se, että myyntikatteesta vähennetyt kiinteät kustannukset ovat saman verran (33 %). Näin ollen myyntikate kattaa kiinteät kustannukset, mutta tulosta ei synny. Huomattavaa on, että myymälällä 3 on selkeästi pienempi myyntikate verrattuna kahteen muuhun tutkimuksessa oleviin myymälöihin. Jos myyntikate olisi myymälässä 3 myös 40 % luokkaa, tulosta jäisi 7 %.

Katetuottolaskennalla mitataan yrityksen kannattavuutta lyhyellä aikavälillä. Peruslähtökohtana on aina kannattava liiketoiminta. Kannattavuutta voidaan parantaa vaikuttamalla siihen vaikuttaviin tekijöihin. Kannattavuuteen vaikuttavia seikkoja ovat myytyjen tuotteiden määrä, myytyjen tuotteiden hinta, muuttuvat kustannukset ja kiinteät kustannukset.

Yksi keino kannattavuuden lisäämiselle on kasvattaa myyntituottoja. Myynnin määrää voidaan esimerkiksi lisätä tehostamalla markkinointia. Myyntimäärän kasvu ei paranna katetuottoa, sillä muuttuvien kustannusten oletetaan kasvavan samassa suhteessa myyntimäärän kanssa, mutta euromääräinen katetuotto kasvaa myyntitulojen noustessa. Tällöin yrityksellä on enemmän euroja kattaa kiinteät kustannukset.

Toinen vaihtoehto on hintojen nostaminen. Vaarana on kuitenkin, että myynti vähenee hintojen noustaessa. Hintojen nosto on ainoa toimenpide, joka näkyy suoraan katetuotossa sekä tuloksessa. Jos hintoja suunnitellaan nostettavan, tulee huomioon ottaa mahdollinen myyntimäärän lasku. Huomioon kannattaa ottaa myös kilpailutilanne. Kuluttaja voi siirtyä toiseen kauppaliikkeeseen halvempien hintojen perässä.

Kannattavuuden parantamiseen on vaihtoehtona myös kustannusten karsiminen. Vaikka hintoja nostettaisiin ja myyntimäärä lisääntyisi, yritys ei voi vaikuttaa kaikkeen itse. Markkinat ovat usein se, mikä ratkaisee, voidaanko myyntiä kasvattaa ja hintoja nostaa. Tällöin usein ensimmäinen keino

kannattavuuden parantamiselle on kustannusten karsiminen. Usein kustannusten karsintaan on kaksi vaihetta: muuttuvien kustannusten ja kiinteiden kustannusten karsinta. Muuttuvia kustannuksia voitaisiin pienentää muun muassa tehostamalla toimintoja, neuvottelemalla edullisemmat hinnat kilpailuttamalla tai keskittämällä hankintoja. Kiinteiden kustannusten karsinta on hieman vaikeampaa. Esimerkiksi myyntimääriä nostamalla saattaa nostaa yhä enemmän kiinteitä kustannuksia, markkinointikulut saattavat kasvaa ja henkilöstöä tarvitaan enemmän. Kaikki yrityksen toimintoihin vaikuttavat tekijät vaikuttavat helposti kiinteisiin kustannuksiin.

Myöskin tuotevalikoiman muuttamisella voi olla vaikutusta kannattavuuteen. Onkin hyvä seurata tuoteryhmän sisäistä katetuottoa. Näin yritys voi poistaa valikoimasta vähemmän kannattavia tuotteita ja keskittyä paremman myyntikatteen tuotteisiin. Tällöin ei kannata seurata kuitenkaan kateuottoprosenttia, vaan enemmän katetuottoeuroja. (Eklund ja Kekkonen 2011, 72-75)

Paistopisteellä hyviä vetovoimia voisi olla muun muassa tuotteiden houkuttelevuus, esillepano ja tuoreus. Myöskin valikoiman läpikäynti olisi tärkeää, jotta tiedetään mikä myy ja mikä ei. Myymälän 3 paistopisteen myyntiraporttia tutkiessa huomaa, että myymälän paistopisteellä on tuotteita, joiden kateprosentti on negatiivinen. Tällöin myymälässä voisi tutkia, onko myyntihinta liian pieni vai hävikin määrä liian suuri. Tuotteita, joissa myyntimäärä on pieni ja hävikki suuri, voisi harkita poistettavan valikoimasta.

Myymälän 1 raporteista käy ilmi, että myymälän paistopisteen valikoimassa on kaksi tuotetta, joilla on negatiivinen kateprosentti. Ne eivät kuitenkaan näytä vaikuttavan negatiivisesti tulokseen, mutta nämä tuotteet kannattaisi ottaa lähempään tarkkailuun. Jos tuotteiden kateprosentti saadaan positiiviseksi, koko osaston kate saattaa kasvaa. Myymälän 2 kaikkien paistopistet tuotteiden kateprosentti on positiivinen. Näin ollen suuria toimenpiteitä myymälältä ei vaadita. Raportteja kuitenkin kannattaa käydä läpi siltä varalta, jos valikoimasta löytyy tuotteita, joiden kateprosenttia olisi tarve tai mahdollisuus kasvattaa.

Toimintolaskentaa tarkasteltaessa myymälällä 1 ja myymälällä 2 kustannukset jakautuvat liki samalla tavoin. Suurin ero myymälään 3 oli se, että myymälälle 3 kaikkiin toimintoihin kohdistui selkeästi eniten henkilöstökuluja, kun muiden toimintojen kustannukset olivat selkeästi pienemmät.

Toimintolaskennan avulla saatiin selville, että suurimmat toiminnot, jotka kuluttavat resursseja ovat paisto ja pellitys. Näihin kului kaikissa myymälöissä selkeästi eniten aikaa päivittäisistä toiminnoista. Näin ollen henkilöstökulut ovat ne kustannukset, joista selkeästi voisi yrittää tehostaa toimintaa. Ennekuin kuluja mennään leikkaamaan, tulee kuitenkin tarkastella sitä, onko mahdollista toimia näin eli saada samat työtehtävät tehtyä pienemmällä henkilöstökustannuksella.

Yksikkökustannukset ovat merkitty XX-muodossa. Yksikkökustannuksia ei ole mahdollista julkaista ja niiden prosenttimuotoinen esitys olisi mahdotonta. Euromuotoiset luvut toimitetaan toimeksiantajalle, jolloin heille tuleva informaatio on laajempaa ja käytettävissä.

Yksikkökustannuksissa on myös ongelmana se, että esimerkiksi paisto-toiminnon määrää kuukaudessa on hankala määritellä, koska paistoja tehtiin päivän aikana useita, mutta ne olivat ajallisesti hyvin eripituisia. Joissakin yksiköissä esimerkiksi saatettiin tehdä päivän aikana 10 paistoa, joista osa kesti yhden tunnin ja osa vain 10 minuuttia. Tällöin, jos yksikkökustannukset olisi merkitty todellisen määrän mukaan, tulokset olisivat antaneet väärää informaatiota. Näin ollen mielestäni paras keino oli määritellä paistoon ja pellitykseen määräksi 30kpl kuukaudessa eli yksikkökustannukset kertovat enemmänkin sen, paljonko esimerkiksi yhden päivän paisto kustantaa.

Hävikin määrä oli kaikissa tarkastelussa olevissa myymälöissä yli keskimääräisen päivittäistavarakauppan hävikin. Suurta hävikin määrää voidaan perustella sillä, että paistopisteen tuotteet ovat niin sanotusti kertakäyttöistä eli tuotteet voivat olla esillä vain yhden päivän, jonka jälkeen ne hävitetään asianmukaisesti. Suurin askel hävikin vähentämiseen onkin pelisilmä siihen, mikä menee kaupaksi ja minkä verran. Tiskejä ei kannata paistaa täyteen esimerkiksi heti aamusta, jos menekki on suurempaa vasta myöhemmin päivällä. Tiskiä voi myös täydentää päivän aikana, joten paistoa voi tehdä sitä mukaa, kun myyntiä tapahtuu. Toinen hyvä keino on ottaa käyttöön alennuskäytäntö paistopisteellä. Tämä tarkoittaa sitä, että illan viimeisten tuntien aikana (sitä aiemmin, mitä enemmän tavaraa on) paistopisteen tuotteet myydään alennettuun hintaan.

Paistopisteellä on hyvä ottaa huomioon myös tuoreus, laatu ja valikoima. Kuluttaja ostaa mieluummin lämpimät karjalanpiirakat kuin monta tuntia tiskissä levänneen, viileän piirakan. Pitääkin osata siis paistaa sitä mukaa, kun tuotetta menee. Näin myös menekki on suurempi. Samoin laatuun tulee kiinnittää huomiota: kukaan ei halua ostaa palanutta kahvileipää. Palaneet tuotteet kasvattavat myös hävikkiä. Valikoimassa kannattaa kiinnittää huomiota siihen, mitkä tuotteet menevät kaupaksi ja mitkä eivät liiku. Ei-liikkuvat tuotteet voi siirtää suoraan nollarunkoon, jolloin tuotteita ei myymälään saavu, ja yrittää saada tilalle esimerkiksi paikallisia leipomuksia.

7 JOHTOPÄÄTÖKSET

Tässä tutkimuksessa oli tarkoitus selvittää paistopisteen kannattavuutta kolmessa Osuuskauppa Päässä myymälässä. Tavoitteena oli selvittää, mitkä toiminnot kuluttavat paistopisteen resursseja eniten.

Katetuottolaskennan avulla saatiin selville, mikä on myymälän katetuottoprosentti tällä hetkellä paistopisteellä ja mikä on tulos kaikkien kustannusten jälkeen. Katetuottolaskenta antaa hyvät perustiedot ja lähtökohdat kustannuslaskennalle, mutta sen antama informaatio ei ole niin tarkkaa verrattuna esimerkiksi toimintolaskentaan, jossa päästään selvittämään kustannuksia toiminnoittain.

Toimintolaskenta on vain yksi kustannuslaskennan muoto. Tuleekin ottaa huomioon, että eri menetelmillä saadaan erilaisia vastauksia, joiden pohjalta voidaan tehdä omat johtopäätökset. Tutkimuksen tuloksia tuleekin osata käsitellä kriittisesti, eikä ainoastaan niiden pohjalta voi tehdä suuria päätöksiä. Paistopisteen kannattavuuden toimintolaskennassa nähtiin se, mitkä toiminnot kuluttavat resursseja eniten. Näiden tulosten pohjalta voidaan käydä läpi se, olisiko joissakin toiminnoissa esimerkiksi tehostamisen varaa tai onko esimerkiksi kustannuksia, joita voitaisiin karsia, jotta toiminnasta saataisiin vielä kannattavampaa.

Tutkimuksen tutkimuskysymykset olivat:

- Onko paistopisteen toiminta kokonaisuudessaan kannattavaa?
- Mitkä toiminnot kuluttavat paistopisteen resursseja?
- Miten kustannukset jakautuvat toimintojen kesken?

Tutkimuksen aikana saatiin vastaukset tutkinnassa oleviin kysymyksiin. Paistopisteen kannattavuutta tutkittiin katetuottolaskennan avulla. Toimintolaskennan avulla saatiin selville toiminnot, jotka kuluttavat paistopisteen resursseja ja miten kustannukset jakautuvat toimintojen kesken. Toimintolaskenta määrittelee ne toiminnot, joita paistopisteelle kuuluu. Nämä toiminnot sain poimittua itse myymälöiden avustamana. Toimintolaskennan jälkeen päästiin määrittelemään kustannusajurit eli miten kustannukset jakautuvat toimintoihin.

Mielestäni myymälän 1 ja myymälän 2 toimintolaskenta antoi kannattavuuden näkökulmasta hyvät tulokset. Molemmissa myymälöissä kate oli 40 % luokkaa, mikä on päivittäistavarakaupan keskimääräiseen kateprosenttiin (24 %) verrattuna todella hyvä tulos. Myymälässä 3 kateprosentti jäi 30 %, joka on keskimääräistä parempi, mutta selkeästi kahteen muuhun tutkimuksessa olevaan myymälään verrattuna heikompi. Tästä syystä tulos jäikin 0 % myymälässä 3, joka oli myymälöistä ainoa, jolla tulos jäi 0. Myymälässä 1 tulos oli 10 % ja myymälässä 2 14 %.

Myymälöiden tuloksia vertailtaessa nähdään, että toimintolaskennassa erot toimintojen kesken voivat olla hyvinkin suuret. Tämä johtuu siitä, miten asiat on totuttu hoitamaan eri myymälöissä. Joissakin myymälöissä tehdään pellitystä ja paistoa yhtä aikaa, kun taas joissakin ne hoidetaan eri tavoin. Samoin tilaukset ja vastaanotto voidaan hoitaa hyvinkin eri tavoin. Näin ollen tuloksissa on

suurta eroa vertailtaessa myymälöitä. Ei kuitenkaan voi sanoa, että toisella toimiva ratkaisu olisi yhtä toimiva toisella myymälällä. Myöskin toimintoja ja resursseja määriteltäessä käytettiin myymälöistä saatua kokemuksella kerättyä tietoa. Tämä tieto voi hyvinkin vaihdella eri henkilöiden kokemusten mukaan. Myöskin päiväkohtaiset muutokset ovat mahdollisia kuukauden aikana. Tutkimus antaa kuitenkin suuntaa siihen, miten kustannukset jakautuvat toiminnoittain. Tutkimuksen tarkoituksena ei ollutkaan yleistää tuloksia, vaan saada jokaiselta myymälältä yksikkökohtaiset tulokset.

Paistopistettä tarkasteltaessa ei tule kiinnittää huomiota vain lukuihin, vaan tulee ottaa huomioon myös sen tuoma lisäarvo myymälälle. Miten idyllinen kuva onkaan, kun kauppareissun lomassa voit napata paistopisteeltä vastapaistetun leivän, uusituoreet karjalanpiirakat tai maistuvat kahvileivät suoraan kahvipöytään. Vaikka paistopisteen toiminta on hyvin pientä verrattuna myymälän muihin osastoihin, tulee muistaa, että paistopisteen olemassaolo voi silti olla hyvin ratkaiseva myös muuhun asiointiin myymälässä.

Mielestäni opinnäytetyö tässä laajuudessa antoi hyvää informaatiota paistopisteiden tilanteesta tutkimuksessa olevissa myymälöissä. Koska paistopistetoiminta on myymälöissä melko pientä, olisi tälle opinnäytetyölle voinut harkita jotakin muuta kustannuslaskentamallia. Näillä tiedoilla saatiin kuitenkin rakennettua toimiva toimintolaskentamalli, jota voidaan käyttää apuna päätöksenteossa ja tulevaisuuden suunnittelussa.

Itselleni opinnäytetyö oli kokonaisuudessaan kiinnostava. Myöskin oma oppiminen pääsi aivan uudelle tasolle, kun pääsin tutustumaan käytännössä kustannuslaskentaan oikeilla luvuilla, oikeassa yrityksessä. Työskentelen itse Osuuskauppa PeeÄssällä, ja tutkimus antoi myös itselleni tietoa siitä, miten paljon erilaisia kustannuksia voi näinkin pienelle osastolle kohdistua. Olen työskennellyt paistopisteen parissa PeeÄssän myymälässä ja sitä kautta sain käytännöntietoa paistopisteen toiminnasta. Tällä hetkellä työskentelen taloushallinnon parissa PeeÄssällä, joten olen saanut myös sitä kautta näkökulman erilaisiin kustannuksiin. Toivon myös, että toimeksiantaja saa tästä tutkimuksesta itselleen mahdollisimman paljon informaatiota.

LÄHTEET

- ALHOLA, Kari. 2016. Toimintolaskenta. Liettua: BALTO print.
- EKLUND, Irina ja KEKKONEN, Heidi. 2011. Toiminnan kannattavuus. Helsinki: WSOYpro Oy.
- JORMAKKA, Raija, KOIVUSALO, Kaija, LAPPALAINEN, Jaana ja NISKANEN, Mervi. 2015. Laskenta-toimi. Helsinki: Edita Publishing Oy.
- JÄRVENPÄÄ, Marko, LÄNSILUOTO, Aapo, PARTANEN, Vesa ja PELLINEN, Jukka. 2013. Talousohjaus ja kustannuslaskenta. Helsinki: Sanoma Pro Oy.
- KANANEN, Jorma. 2013. Case-tutkimus opinnäytetyönä. Suomen yliopistopaino Oy – Juvenes Print.
- KAUPPALEHTI 2017. Pielispakari kaksinkertaistaa karjalanpiirakan tuotannon [verkkojulkaisu]. [Viitattu 2017-08-10]. Saatavissa: <https://m.kauppalehti.fi/uutiset/pielispakari-kaksinkertaistaa-karjalan-piirakoiden-tuotannon/6Qxfmjec>
- LUMIJÄRVI, Olli-Pekka, KIISKINEN, Satu ja SÄRKILÄHTI, Tuija. 1995. Toimintolaskenta käytännössä: toimintolaskenta johtamisen apuvälineenä. Helsinki: Wsoy Oy.
- MIKKONEN, Hannu 2010. Sisäinen laskenta. Toimintoanalyysi. [verkkoaineisto]. [Viitattu 2017-09-22]. Saatavissa: <http://merkonomi.hannumikkonen.com/laskenta/toimanal.html>
- PATARUMPU 2014. Kotimainen leipä maistuu suomalaisille. S-Ryhmä [verkkojulkaisu]. [Viitattu 2017-04-22]. Saatavissa: <https://patarumpu.fi/2014/12/12/kotimainen-leipa-maistuu-suomalaisille/>
- PATARUMPU 2018. S-ryhmä pisti ilta-alella ruokahävikin kuriin. [verkkojulkaisu]. [Viitattu 2018-04-02]. Saatavissa: <https://patarumpu.fi/2018/03/29/s-ryhma-pisti-ilta-alella-ruokahavikin-kuriin/>
- PATENTTI- JA REKISTERIHALLITUS 2017. Kaupparekisteri. Osuuskunta [verkkoaineisto]. [Viitattu 2017-06-08]. Saatavissa: <https://www.prh.fi/fi/kaupparekisteri/muutyritysmuodot/osuuskunta.html>
- PEEÄSSÄ TÄNÄÄN 2018. 650 000 riisipiirakkaa vuodessa. [verkkoaineisto]. [Viitattu 2018-04-05]. Saatavissa: <https://www.lukusali.fi/index.html?p=PeeÄssä&i=2be5c9de-3257-11e8-b949-00155d64030a>
- PÄIVITTÄISTAVARAKAUPPA RY 2017. Kaupan toiminta. Myymälätyypit. [verkkoaineisto]. [Viitattu 2017-05-10]. Saatavissa: <http://www.pty.fi/kaupan-toiminta/myymalatyytit/>
- PÄIVITTÄISTAVARAKAUPPA RY 2017. Kaupan toiminta. Ruokahävikin vähentäminen kaupoissa. [verkkoaineisto]. [Viitattu 2017-09-30]. Saatavissa: <http://www.pty.fi/kaupan-toiminta/ruokahavikin-vahentaminen/>
- SUOMALA, Petri, MANNINEN, Olli ja LYLÄ-YRJÄNÄINEN, Jouni. 2011. Laskentatoimi johtamisen tukena. Helsinki: Edita Prima Oy.
- S-KANAVA 2017. Hallinto ja johto. Osuuskauppa PeeÄssä [verkkoaineisto]. [Viitattu 2017-04-22]. Saatavissa: <https://www.s-kanava.fi/web/peeassa/hallinto-ja-johto>
- S-KANAVA 2009. Sale- myymäläketju 20 -vuotias. S-Ryhmä [verkkojulkaisu]. [Viitattu 2017-04-22]. Saatavissa: <http://vuosikatsaus.s-ryhma.fi/fi/s-ryhma#keskeiset-luvut-1458002>
- S-KANAVA 2017. Tietoa PeeÄssästä. Osuuskauppa PeeÄssä [verkkoaineisto]. [Viitattu 2017-04-22]. Saatavissa: <https://www.s-kanava.fi/web/peeassa/tietoa-peeassasta>
- TALOUSELÄMÄ 2016. Paistopisteet. Lidl, S-ryhmä, Kesko – IS: Täältä paistopisteiden ”juuri valmistetut” herkut oikeasti tulevat [verkkojulkaisu]. [Viitattu 2017-08-10]. Saatavissa: <https://patarumpu.fi/2014/12/12/kotimainen-leipa-maistuu-suomalaisille/>
- TAMMILEHTI, Pirkko 2014. Ruoan kallistuminen ei näy kauppiaan katteessa. Kauppalehti. [verkkojulkaisu]. [Viitattu 2017-11-20]. Saatavissa: <https://www.kauppalehti.fi/uutiset/ruoan-kallistuminen-ei-nay-kauppiaan-katteessa/JvWTdfYK>
- THE ECONOMIST 2009. Activity-based costing [verkkojulkaisu]. [Viitattu 2017-05-10]. Saatavissa: <http://www.economist.com/node/13933812>

TILISANOMAT 2013. Johdon laskentatoimen peruskäsitteet, menetelmät ja tekniikat (jatkuu). Taloushallintoliitto [verkkajulkaisu]. [Viitattu 2017-05-10]. Saatavissa: <http://tilisanomat.fi/content/johdon-laskentatoimen-perusk%C3%A4sitteet-menetelm%C3%A4t-ja-tekniikat-jatkuu>

TURNEY, Peter B. B. 2002. Toimintolaskenta. Avain tuottavampaan toimintaan. WS Bookwell Oy.

VILKKA, Hanna. 2007. Tutki ja mittaa: määrällisen tutkimuksen perusteet. Helsinki: Tammi.